

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO

CELIA WAYLAN PEREIRA

SUCCESSÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO:
ASPECTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Aracaju
2015

CELIA WAYLAN PEREIRA

SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO:
ASPECTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe
como um dos pré-requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.

ORIENTADOR:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira

Aracaju
2015

CELIA WAYLAN PEREIRA

SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO:
ASPECTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito á comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Aprovada em __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Me. Rodolpho Orsini Filho
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Dr. Pedro Durão
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

AGRADECIMENTOS

A Deus por ser aquele que me guia e me sustenta sem nunca permitir que me enfraqueça ou desanime.

À minha mãe, Celia Serra, grande exemplo de mulher! Obrigada por me ensinar tantas coisas valiosas ao longo da minha vida e estar sempre presente nos momentos bons e ruins.

Agradeço também à minha avó, mulher corajosa e determinada e às minhas tias e tio pelo amor e carinho.

Ao meu esposo, Fabio Neves, pelo amor e carinho que me dedica e pela paciência em perder tantos momentos juntos durante a construção desse trabalho monográfico.

À minha irmã, Leonor Amaral, que mesmo à distância me apoia e envia vibrações positivas.

Ao meu orientador, professor e mestre amigo, Matheus Brito Meira, pelo enorme incentivo e preciosas orientações que aperfeiçoaram o texto aqui apresentado.

Aos meus amigos, de longe ou de perto, compreenderam minhas ausências em momentos importantes de suas vidas e que continuaram me incentivando e oferecendo importantes auxílios.

Aos colegas de trabalho que sempre tinham uma palavra de incentivo e compreensão nos momentos difíceis.

À professora Dr^a Hortência de Abreu Gonçalves pela orientação metodológica, imprescindível à organização deste trabalho monográfico.

Aos colegas e amigos do curso de Direito, pelos momentos em que passamos juntos, em especial a Alexandra Souza, Cristiane Liberato, Fábiana Santos, Milena Almeida, Ailton Freitas, Gedickson Santana e Rafaela Oliveira.

À Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe e ao seu corpo

docente.

Enfim, a conclusão desse trabalho só foi possível graças à colaboração das pessoas citadas acima e de muitas outras que de algum modo me ajudaram a trilhar os caminhos realizando esse objetivo.

O maior pecado contra a mente humana é acreditar em coisas sem evidências. A ciência é somente o suprassumo do bom-senso, isto é, rigidamente precisa em sua observação e inimiga da lógica falaciosa

Thomas Huxlei

RESUMO

Existem várias formas de aquisição de uma empresa e dentre elas, destaca-se a aquisição de uma empresa previamente constituída, ou seja, a aquisição de um fundo de comércio. Independente da forma de constituição da empresa sempre haverá tributação incidente sobre as operações desenvolvidas por ela e, em certos casos, previstos na legislação, existe a possibilidade de responsabilização integral ou subsidiária por fatos anteriores gerados pelo fundo de comércio ou estabelecimento adquirido, a chamada sucessão tributária. Contudo, devido à falta de especificidade do legislador, existem diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais conflitantes acerca da extensão da responsabilidade, bem como acerca da definição sobre o que vem a ser fundo de comércio. Esse vácuo definitório levanta inúmeras dificuldades na interpretação dos aspectos subjetivos das aquisições dos fundos, pois não se consegue classificar nem determinar, inequivocamente, os bens que fazem parte ou não do fundo de comércio. A interpretação varia, assim, de empresa para empresa aumentando os riscos da aquisição com reflexos, portanto, na tributação resultante. Assim, esse trabalho, valendo-se do método dedutivo, buscou identificar a posição doutrinária e jurisprudencial dominante para a definição de fundo de comércio além de discutir os aspectos tributários envolvidos, utilizando, portanto, a pesquisa bibliográfica na doutrina e jurisprudência dos tribunais.

PALAVRAS-CHAVE: Fundo de comércio, Sucessão Tributária, Responsabilização.

RESUMEN

Hay varias maneras de adquirir una empresa y entre ellas, se encuentra la adquisición de empresas ya establecidas, es decir, la adquisición de un fondo de comercio. Independiente de la manera de constitución de la empresa siempre habrá impuesto en las operaciones llevadas a cabo por ella misma y, en ciertos casos previstos por la ley, existe la posibilidad de responsabilización plena o subsidiaria por los acontecimientos anteriores generados por el fondo de comercio o los bienes adquiridos, la sucesión tributaria. Sin embargo, debido a la falta de especificidad de la legislación, hay entendimientos doctrinarios y jurisprudenciales contradictorios sobre el alcance de la responsabilidad, y sobre la definición de lo que viene a ser fondo de comercio. Ese vacío definitorio plantea muchas dificultades en la interpretación de los aspectos subjetivos de la adquisición de fondos, pues no se puede clasificar o determinar de forma inequívoca los bienes que forman parte del fondo de comercio. La interpretación varía de compañía a compañía aumentando los riesgos de adquisición, lo que se refleja en la tributación resultante. Por lo tanto, este trabajo, basándose en el método deductivo, tuvo como objetivo identificar la posición dominante en la doctrina y la jurisprudencia para la definición de fondo de comercio y discutir las cuestiones fiscales involucradas utilizando la literatura y la jurisprudencia de los tribunales.

PALABRAS CLAVE: Fondo de comercio, Sucesión tributaria, Responsabilización.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 O FUNDO DE COMÉRCIO.....	13
2.1 Conceito de fundo de comércio.....	13
2.2 Natureza jurídica do fundo de comércio	16
2.3 Fundo de comércio virtual.....	20
3 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO.....	25
3.1 A sujeição passiva tributária.....	25
3.2 A sucessão tributária – análise doutrinária do artigo 133 do Código Tributário Nacional.....	29
3.3 Diálogo com a jurisprudência acerca do art. 133 do Código Tributário Nacional.....	39
4 HIPÓTESES DE NÃO OCORRÊNCIA DA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.....	46
4.1 Alienação do Estabelecimento Empresarial em Processo de Falência ou Recuperação Judicial.....	46
4.2 Concessionárias de Serviços Públicos não se submetem à Sucessão Tributária?.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

Para a satisfação das necessidades sociais é mister a utilização de recursos financeiros pela Fazenda Pública e, a receita para atender a essas necessidades, vem basicamente, segundo Araújo (2012, não paginado), da cobrança de tributos, cada um com suas características próprias.

Por meio do poder de soberania, o sujeito ativo, que a depender do tributo pode ser a União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, coíbe o contribuinte, pessoa física ou jurídica, a cumprir a obrigação tributária diante da ocorrência do fato previsto na legislação, seja por meio do pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, conforme lição de Fidelis (2014, p. 1).

Explica Araújo (2012, não paginado) que o tributo deve ser cobrado de quem praticou o fato previsto em lei, ou seja, do sujeito passivo direto. Contudo, existem casos previstos na legislação tributária, nos quais aquele que não praticou o fato gerador será considerado responsável pelo adimplemento da obrigação devida visando a garantir para a Fazenda Pública, o crédito tributário.

De modo que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a um terceiro, conforme previsão do art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN) sendo tal condição assumida de duas formas: substituição ou transferência. Na substituição, a lei atribui a obrigação tributária à responsável diferente daquele que originou o fato gerador, mas que assume o lugar do contribuinte pois possui relação jurídica com ele.

Já a sucessão por transferência pode ocorrer conforme a previsão do art. 133 do Código Tributário Nacional:

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.

Esse artigo do Código gera discussões doutrinárias e jurisprudenciais a começar pela indefinição legal do que vem a ser fundo de comércio, pois não há uma definição legal específica sobre fundo de comércio o que gera diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

Também é controverso até onde vai a responsabilização do adquirente do fundo de comércio existindo diversos dispositivos legais que preveem essa responsabilização, porém, devido a essa falta de especificidade do legislador, os empresários temem tal responsabilização prevista na aquisição de fundo de comércio e, muitas vezes, há também o temor da exacerbação das competências públicas exigindo patrimônio das sociedades empresárias para quitação das dívidas tributárias. Assim, cria-se uma importante questão: qual o limite da responsabilização tributária na sucessão de uma sociedade que adquire um fundo de comércio?

O tema em questão se reveste de relevância pois, essa ausência de definição legal levanta inúmeras dificuldades na interpretação dos aspectos subjetivos das aquisições dos fundos, pois não se consegue classificar nem determinar, inequivocamente, os bens que fazem parte ou não do fundo de comércio. A interpretação varia, assim, de empresa para empresa aumentando os riscos da aquisição com reflexos, portanto, na tributação resultante.

Além disso, a legislação não prevê de forma clara, se a sucessão tributária prevista nos dispositivos legais é aplicável às concessionárias de serviço público e se, portanto, sobre as dívidas contraídas pelo concessionário anterior. Também existe dúvida se é possível responsabilizar empresa no qual a sucessão é presumida e não comprovada.

Assim, é importante buscar aclarar com busca na jurisprudência dos tribunais superiores, bem como, na doutrina, as definições acerca do conceito de fundo de comércio afim de encontrar a real extensão da responsabilização tributária nessa hipótese de aquisição, de modo que, o presente estudo objetivou identificar a posição doutrinária e jurisprudencial dominante para a definição de fundo de comércio além de discutir outros aspectos acerca do tema, utilizando, para tanto, a pesquisa bibliográfica na doutrina e jurisprudência dos tribunais e utilizando como fonte primária de pesquisa a Constituição Federal de 1988 e como fontes secundárias os demais instrumentos de pesquisa.

Para um melhor entendimento sobre a problemática envolvida, esse trabalho foi dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo está delineado o conceito predominante, e atual, de fundo de comércio, qual a sua natureza jurídica e como pode ser definido um fundo de comércio virtual.

Posteriormente, no segundo capítulo, é feita uma análise acerca da sucessão tributária na aquisição do fundo de comércio discutindo-se aspectos da sucessão tributária com análise doutrinária do art. 133 do Código Tributário Nacional, bem como sua interpretação jurisprudencial.

No terceiro capítulo desse estudo, são explicadas as hipóteses de não ocorrência da sucessão tributária, abordando as questões acerca da alienação do estabelecimento empresarial em processo de falência ou recuperação judicial, bem como a temática atinente à sucessão tributária de concessionárias de serviços públicos. E no último capítulo desse trabalho apresentamos nossas considerações finais sobre o tema pesquisado.

2 O FUNDO DE COMÉRCIO

2.1 Conceito de Fundo de Comércio

Historicamente, o termo “fundo de comércio” tem origem na Europa. Os alemães o chamam de “*firmenwert*”, os italianos o denominam “*aviamento*” e os franceses “*fond de commerce*”. Na Inglaterra é denominado de “*goodwill*”, termo que goza de grande popularidade aqui no Brasil, principalmente na doutrina e no meio empresarial, de acordo com Serra Negra *et.al.* (2014, p. 3).

Coviello Filho (2014, não paginado) informa que através do Decreto-Lei nº 24.150/34, o termo “fundo de comércio” apareceu pela primeira vez na nossa legislação. Tal decreto regulamentava os contratos locatícios imobiliários com finalidade comercial ou industrial. O autor destaca que nessa norma o legislador atribuiu ao instituto um valor incorpóreo superior, inclusive, ao do próprio imóvel locado, e esclarece, ainda, que outras normas pátrias também citaram esse aspecto do fundo de comércio, sem contudo, providenciar uma conceituação para a expressão.

É fácil perceber essa ausência de definição legal através da leitura do art. 133 do Código Tributário Nacional que traz em seu bojo a expressão “fundo de comércio ou estabelecimento comercial”, sem fornecer qualquer conceituação. Por outro lado, o Código Civil de 2002, traz em seu art. 1.142, uma definição de “estabelecimento comercial” bastante simplificada: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”

De modo que, a falta de um conceito legal bem estruturado tem aberto inúmeros debates sobre o que vem a ser o “fundo de comércio” trazendo polêmicas e consequências empresariais, contábeis e tributárias, pois determinar o que vem a ser esse instituto implica na definição da responsabilidade tributária por sucessão, a chamada sucessão por alienação ou sucessão empresarial.

Na doutrina internacional, a compreensão de fundo de comércio abrange o conjunto de elementos materiais e imateriais que permitem a captação de clientes e sua retenção, englobando o mobiliário, o nome comercial, o hardware, a clientela, entre outros itens, conforme preceituado pelos advogados franceses Robijns (2012, p. 21) e Bem (2013, não paginado).

Na Itália, Visconti (2009, p. 470) afirma que fundo de comércio refere-se, além das questões materiais, às condições imateriais, tais como imagem, prestígio, cliente, qualidade do produto, gestão e rede comercial. Esse entendimento é corroborado por Romano (2010, p. 8) que acrescenta que a partir desse conceito de fundo de comércio é possível atribuir ao capital econômico da empresa um valor superior ao patrimônio líquido contábil.

No Brasil, Tavoraro (2011, não paginado) é categórico ao afirmar que “não encontra o fundo de comércio ou o estabelecimento [...] caracterização específica para fins tributários”, entretanto, a doutrina pátria tem se debruçado sobre a questão e inúmeras posições tem sido levantadas, inclusive algumas com semelhanças ao raciocínio internacional apresentado.

Sabbag (2014, p. 757) informa que as expressões “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial”, apesar de serem utilizadas como sinônimas, englobam contextos diferentes. Para o doutrinador, fundo de comércio abrange os bens materiais ou imateriais utilizadas na atividade do empresário para a realização de suas atividades e designa a “universalidade harmônica de bens” [...] prateleiras, balcões, máquinas, o ponto, a clientela, a marca, etc.

Para o supracitado doutrinador, o fundo de comércio inclui bens corpóreos e incorpóreos em oposição ao “estabelecimento comercial” que é somente uma parte, um fragmento, a unidade autônoma onde são realizadas as atividades de comércio da empresa, não representando a totalidade dos bens característica do fundo de comércio.

Rosa Júnior (2007, p. 561) também considera fundo de comércio e estabelecimento comercial como expressões não sinônimas e Hugo de Brito Machado possuía em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional” (2005, p. 561) o seguinte raciocínio:

[...] a ideia de estabelecimento está mais ligada aos bens materiais, instalados no local em que a atividade é exercida e que se prestam como suporte dessa atividade. A ideia de fundo de comércio está mais ligada ao conjunto de bens imateriais, representados pelo nome empresarial, pela denominação dita de fantasia que faz conhecida a empresa, pelas marcas dos produtos por ela fabricados, etc.

Contudo, o autor que considerava as expressões como não sinônimas não fez quaisquer comentários acerca dessa discussão no seu livro “Curso de

Direito Tributário”, limitando-se a utilizar a própria letra de lei em sua definição acerca do instituto.

De forma que, o que se pode perceber é a tendência da doutrina majoritária brasileira considerar as expressões “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial” como sinônimas. Nesse sentido, tem-se o entendimento de Coêlho (2004, p. 723), Requião (2005, p. 198), Amaro (2009, p. 323 - 324), Harada (2010, p. 487 - 488), Coelho (2011, p. 57), entre outros. Nery Junior; Nery (2014, não paginado, sem grifos no original) posicionam-se:

Um conjunto ou agrupamento de bens isolados, sem a ligação funcional, em princípio não se caracteriza como estabelecimento, mas sim como integrante do patrimônio do empresário ou da sociedade empresária. **O estabelecimento empresarial (ou fundo de comércio)** não pode ser confundido com o patrimônio da sociedade.

Reale citado por Coviello Filho (2014, não paginado) finaliza a discussão ao estabelecer que “[...] o [...] jamais claramente determinado conceito de "ato de comércio" é substituído pelo de "empresa", assim como a categoria de "fundo de comércio" cede lugar à estabelecimento”.

Lopes (2006, p. 351) divaga que o legislador estava atento à possibilidade de diferenciação entre os dois conceitos, e visando possibilitar a obtenção de maior receita tributária, fez menção expressa aos dois no *caput* do artigo 133, do Código Tributário Nacional.

Costa (2012, p. 91 - 92) compactua da mesma percepção e acrescenta que, independente de se são expressões distintas ou sinônimas, o resultado legal será o mesmo, isto é, a responsabilização do adquirente, conforme preceituado na legislação.

Nessa esteira é importante destacar lição de Tavolaro (2011, não paginado) que lembra a determinação do art. 109 do Código Tributário Nacional, autorizando a utilização dos princípios do direito privado na definição do conteúdo e do alcance dos institutos tributários, e que portanto, a definição de estabelecimento dada pelo art. 1412 do Código Civil, já anteriormente citado, seria correspondente à fundo de comércio. Assim, a dupla referência feita no art. 133 “tornou-se nos dias de hoje redundante e pleonástica”.

Diante disso tudo, nesse trabalho, os termos “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial” serão tratados como sinônimos. Contudo, uma vez, ultrapassada essa questão, ainda se faz necessário considerar a presença de elementos comuns presentes nas diversas definições apresentadas na doutrina.

Martins (2007, p. 17) determina que fundo de comércio é composto pela “integralidade dos bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial”, e não apenas um ‘local’, para exploração de idênticas atividades”, isto é, os bens materiais e imateriais formam o fundo de comércio, sublinhado que a expressão implica “um sentido de ‘universalidade’”.

Essa visão é compactuada por Nery Junior; Nery (2014, não paginado) para quem o estabelecimento empresarial é o conjunto de bens materiais e imateriais que são organizados pelo empresário para atingir o escopo produtivo possuindo entre si uma ligação, ou seja, para que funcionem em conjunto e, desse modo, possam ser considerados como fundo de comércio, integrando-o. Uma vez que, sem essa ligação, na visão desses doutrinadores, esses elementos não constituiriam um fundo de comércio, mas seriam apenas, simples integrantes do patrimônio da empresa.

Tavolaro (2011, não paginado) sublinha que esse complexo de bens corpóreos e incorpóreos, como nome comercial, marcas e patentes, mobiliário, clientela, aviamento, entre outros, podem ser estudados e até, comercializados individualmente, mas que somente considerados em conjunto é que formarão o fundo de comércio formando uma universalidade de fato ou de direito.

2.2. Natureza Jurídica de Fundo de Comércio

A natureza jurídica do fundo de comércio também não possui um consenso doutrinário. Bertoldi; Ribeiro (2014, p. 101) preceituam a existência de seis grupos de teorias que ensejaram definir qual seria a natureza jurídica do fundo de comércio. Algumas dessas estão superadas no nosso ordenamento jurídico, a exemplo das teorias da personalidade jurídica do estabelecimento, a teoria do patrimônio autônomo e a teoria do negócio

jurídico. Restariam ainda, com mais ou menos críticas, a teoria imaterialista, a teoria atomista e as teorias universalistas.

De acordo com Iacomini (2010, p. 42 - 43), segundo a teoria imaterialista, o fundo de comércio, como um bem intangível, não pode ser confundido com os bens que o formam, sendo, assim, “objeto autônomo de direito”. O autor assevera que no Brasil, essa teoria tem como arauto Requião (2005, p. 276) que define a natureza jurídica imaterial, desse modo:

O estabelecimento comercial pertence a categoria dos bens móveis, transcendendo às unidades de coisas que o compõem[...] formando em decorrência dessa unidade um patrimônio comercial, que deve ser classificado como incorpóreo. O estabelecimento comercial constitui, em nosso sentir, um bem incorpóreo, formado por um complexo de bens que não se fundem, mas mantêm unitariamente sua individualidade.

Oliveira (2009, p. 2604) critica essa teoria por entender que ela privilegia a organização dos bens, mas esquece que é indispensável que exista esse conjunto de bens anteriormente, isto é, sem bens não existe organização e a organização, por si só, não pode subsistir.

Aliam-se às críticas, Bertoldi; Ribeiro (2014, p. 102) que julgam que tal teoria confundiu o estabelecimento empresarial com o aviamento que nada mais é que um atributo do estabelecimento e consiste no valor patrimonial oriundo da organização de todos os bens que o compõem.

Por outro lado, surge a teoria atomista, para a qual o fundo de comércio é uma pluralidade de coisas que foram agrupadas pelo empresário e cuja unidade não é importante juridicamente, não sendo necessário um tratamento específico da legislação para o instituto, já que a proteção jurídica se daria na tutela oferecida pelas normas a cada bem isoladamente, consoante Turchetti (2014, p. 23).

Essa teoria não prospera em nosso ordenamento jurídico, uma vez que, a legislação vigente considera o estabelecimento com uma universalidade, estabelecendo um tratamento “uno” ao todo que forma o fundo de comércio, segundo Iacomini (2010, p. 43).

Por fim, temos as teorias universalistas acerca das quais existe certa discussão e divisão na doutrina pátria. Primeiramente, na lição de Martins

(2014, p. 386), deve-se entender o fundo de comércio como uma universalidade, porque vários elementos estão reunidos visando a finalidade econômica da obtenção de lucro.

Turchetti (2014, p. 23 - 25) explica que após a vigência do novo Código Civil a discussão acerca das teorias universalistas se acentuou, tendo parte da doutrina defendido a ideia de que o fundo de comércio é uma universalidade de direito e outra parte defendido a ideia da universalidade de fato.

As diferenças entre as universalidades foram traduzidas pelo Código Civil (2002 não paginado), em seus artigos 90 e 91:

Art. 90. Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária.

Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

De modo que, para Pereira (2014, p. 174), “a universalidade é de fato quando emerge da reunião voluntária de seu proprietário, ao passo que é a universalidade de direito se a sua formação decorre da vontade do legislador.”

Alguns doutrinadores, como Mamede (2010, p. 601) e Gonçalves Neto (2007, p. 568), consideram que o fundo de comércio é uma universalidade de fato e de direito. Este último concluiu que o empresário pode negociar o fundo de comércio como uma universalidade de fato devido ao simples conjunto de bens, mas também, pode-se considerar o fundo de comércio como uma universalidade de direito quanto se toma o conjunto de bens num exercício da atividade empresarial.

Mamede (2010, p. 207) chegou à conclusão semelhante considerando que as definições legais dos arts. 90 e 91 estão em harmonia com as do art. 1143, todos do Código Civil (2002). E acrescenta que o fundo de comércio “pode ser objeto unitário de direitos, bem como de negócios jurídicos, sejam eles translativos ou constitutivos, desde que sejam compatíveis com a sua natureza.”

No entanto, essas posições são quase que únicas na doutrina, onde boa parte dos doutrinadores ilustres se filiaram à teoria da universalidade de

direito, dentre eles: Lucca (2005, p. 57); Castro (2007, p.110); Diniz (2009, p. 685); Bertoldi; Ribeiro (2014, p. 103), entre outros.

Para os defensores dessa corrente, o fundo de comércio é uma universalidade de direito, por ser justamente um conjunto de bens materiais e imateriais, definido em lei, mas que pode ser alienado, como bem móvel, em separado do restante da empresa. E pelo fato, de também poder fazer parte da constituição do fundo de comércio, bem imóveis, que podem ser transferidos sem as formalidades usuais de uma alienação de imóveis, segundo Andrade (2007, p. 49).

Conforme a visão de Tokars (2006, p. 20),

O estabelecimento [...]conjunto de bens corpóreos e incorpóreos que constitui uma realidade distinta da dos elementos que a compõe; constitui o patrimônio da empresa e, como tal, pode ser alienado, independentemente da empresa. A partir dessa noção, é possível concluir que o estabelecimento é objeto e não sujeito de direito, sendo que, quanto a sua natureza jurídica o estabelecimento se constitui em universalidade de direito, com natureza mobiliária.

Contudo, o entendimento doutrinário que tem prevalecido é o que compreende o fundo de comércio como uma universalidade de fato. Filiados à corrente estão Féres (2007, p. 20), Andrade (2007, p. 48 - 49), Oliveira (2009, p. 2604 - 2606), Darzé (2009, p. 260), Iacomini (2010, p. 112), Porto (2014, não paginado), Martins (2014, p. 386), Turchetti (2014, p. 25), Pereira (2014, p. 173), dentre outros.

Pereira (2014, p. 174) explica que não é suficiente a existência de norma reconhecendo a situação de fato, isto é, não basta a norma reconhecer “um conglomerado de bens para que haja uma universalidade de direito”.

Porto (2014, não paginado) também reconhece que, embora atualmente haja previsão legal a reconhecer e conceituar o fundo de comércio, isso não é o bastante para lhe conceder o “status” de universalidade de direito, porque esta surge a partir do conjunto de bens unitários localizados dentro de um espaço delimitado pela legislação e não um espaço delimitado pelo sujeito como é o caso do fundo de comércio.

Para Darzé (2009, p. 260 - 261) o caráter de unidade que envolve o fundo de comércio provem da vontade do empresário que os reúne objetivando

o desenvolvimento da atividade empresarial, de modo que, o que importa é a finalidade com que esses itens são utilizados, autorizando-os a utilizar-se de um regime jurídico único e diferente do que deveria ser empregado se analisássemos os itens/bens isoladamente e, portanto, diante disso, é evidente a conclusão que a natureza jurídica do fundo de comércio se refere a uma universalidade de fato. Após todos esses argumentos, também me filio ao entendimento do fundo de comércio como universalidade de fato.

Barreto Filho citado por Turchetti (2014, p. 24-25) se manifesta pela universalidade de fato, levando em consideração que o estabelecimento é um centro de organização da atividade produtora, possuindo existência real e não apenas fictícia, tendo sido criado pela vontade humana e constituído pela unicidade de bens. O autor também destaca que somente se pode configurar no direito pátrio como “universitas juris” o patrimônio, [...] de que é exemplo a massa falida”.

Em remate, Porto (2014, não paginado) leciona que é importante considerar que independente de ser universalidade de direito ou de fato, é incontestável que foi adicionada ao fundo de comércio uma capacidade econômica que permite a negociação mercadológica, seja no conjunto unitário de bens ou de maneira específica.

2.3 Fundo de Comércio Virtual

Diante do avanço do comércio eletrônico através da internet, verifica-se o surgimento do chamado “estabelecimento virtual” ou fundo de comércio virtual, o qual, para Miranda (2010, p. 22), consiste num novo tipo de estabelecimento.

Na avaliação de Turchetti (2014, p. 37), a internet promoveu alterações nas relações comerciais ampliando a celebração de negócios jurídicos, dentro de uma rede comercial virtual, caracterizado, não pelos produtos ou serviços ofertados, mas pela maneira como são ofertados, ou seja, por meio da transmissão eletrônica da internet.

Iacomini (2010, p. 29) afirma que as questões envolvendo o fundo de comércio virtual são recentes e esclarece que mesmo no comércio eletrônico se fará necessário a organização de um conjunto de bens, do nome

empresarial, aviamento, marca e demais elementos materiais e imateriais que formam o fundo de comércio.

Mas existe de fato diferença entre o fundo de comércio tradicional e virtual? Existe certa discussão sobre a existência pura do fundo de comércio (estabelecimento) virtual. Franco *apud* Tedeschi (2009, p. 27) defende a ideia de que é possível a existência do fundo de comércio puramente virtual e considera como tal, aqueles que atendem à sua clientela de maneira exclusiva pela rede mundial de computadores, ainda que a empresa tenha um endereço físico.

Sá (2003, p. 69) também faz coro a essa teoria quando afirma que através do site da internet, a empresa disponibiliza todos os serviços e produtos ao cliente podendo, assim, ser considerado em estabelecimento autônomo e, portanto, virtual.

Essa não é a tese dominante, contudo. Tedeschi (2009, p. 27 - 28) discorda veemente dessa argumentação quando assinala que “não existem estabelecimentos puramente virtuais, posto que, mesmo os estabelecimentos que não são abertos ao público devem possuir um espaço físico para [...] dispor de [...] elementos para o exercício da sua atividade economicamente organizada”.

Malosa Junior (2006, p. 1203) se filia a esse pensamento ao sustentar que “a imaterialidade que está impregnada no estabelecimento virtual refere ao seu meio de acesso, enquanto os seus bens componentes continuaram sendo materiais ou imateriais na medida em que exige esse tipo de negócio”.

Esse também é o entendimento de Tokars (2006, p. 43) para quem mesmo as empresas que praticam exclusivamente “e-commerce” necessitam de um estabelecimento físico e real.

Coelho (2011, p. 61) acrescenta que a distinção entre o fundo de comércio físico e o virtual se dá em razão dos meios de acessibilidade. Para o autor, o fundo de comércio físico é acessado pelo deslocamento físico no espaço, ou seja, o cliente vai até a loja física da empresa, enquanto que no virtual, o consumidor acessa o estabelecimento por transmissão dos dados eletronicamente. Além disso, seria irrelevante a natureza do bem ou serviço negociado na definição da virtualidade ou não do fundo de comércio.

Nessa esteira, Michel (2014, p. 252) esclarece que uma das diferenças existentes em relação ao fundo de comércio tradicional reside na forma de acesso, mas que não seria a única forma de caracterizá-lo. No fundo de comércio virtual é indispensável que o consumidor possua meios de utilizar um computador com acesso à internet, para acessar o “web site” da empresa, de modo que o fundo de comércio virtual pode ser caracterizado, entre outras coisas, pela composição de bens incorpóreos e pelo acesso virtual do consumidor à gama de produtos disponibilizados.

Mas enfim, qual poderia ser a definição de fundo de comércio virtual? Michel (2014, p. 252) nos oferece uma:

Estabelecimento empresarial virtual é o complexo de bens organizados pelo empresário, dotado de nome de domínio, título e ponto eletrônico, destinado e suficientemente capaz para o exercício da empresa, na rede mundial de computadores, operado e explorado por empresário ou sociedade empresária.

Importante notar que o supracitado autor continua considerando, na definição, os elementos necessários da universalidade de fato que é a natureza jurídica do fundo de comércio, como já visto, mas acrescenta o nome de domínio, título e ponto eletrônico que segundo o autor são requisitos obrigatórios para a caracterização, e por isso, se faz necessário realizar algumas considerações.

Pereira (2014, p. 176) lembra que algumas pessoas entendem o “web site” apenas como uma publicidade, mas é através dele que é possível estabelecer um relacionamento comercial à distância, podendo, portanto, esse elemento ser considerado como uma “extensão” do ponto empresarial no mundo virtual e até mesmo existir independente deste.

Por sua vez, Féres (2006, p. 32) define o “web site” como o nome de domínio, isto é, o endereço da empresa no mundo da internet. É o meio através do qual se coloca os produtos e serviços ao alcance dos clientes, sendo considerado pelo autor como um elemento incorpóreo do fundo de comércio virtual.

Andrade (2007, p. 54) adiciona que embora o domínio na internet possa ser considerado elemento incorpóreo do estabelecimento, o fundo não existirá, por si só, sem que haja uma estrutura de administração adjacente e não visível ao cliente.

Pereira (2014, p. 177) conclui que o nome do domínio serve como identificador e endereço propriamente dito do “web site” servindo como elemento que identificará o fundo de comércio virtual. A autora assevera que o domínio não deve ser confundido com o nome empresarial do estabelecimento, nem com seu título.

Por outro lado, Coelho (2011, p. 62) assegura que o endereço eletrônico isto é, o domínio, possui função semelhante ao título do estabelecimento físico, porém, não se pode confundi-lo com o “ponto” que em seu entendimento só existe no estabelecimento tradicional.

Resta, assim, uma grande discussão doutrinária acerca do ponto no fundo de comércio virtual. Mamede (2010, p. 295 - 296) apesar de não defender a existência de estabelecimento virtual, compreende que há sim um ponto eletrônico. Nas suas palavras: “Não há, percebe-se facilmente, um estabelecimento virtual; há, isso sim, um ponto empresarial eletrônico, que corresponde a um número telefônico ou a um endereço eletrônico”.

Castro (2015, não paginado) advoga que o “site” pode ser compreendido como um local e, portanto, identificado com a noção de ponto, já que esse não exige a obrigatoriedade de uma localização física e diante, das novas questões tecnológicas, não há que se ver obstáculos para essa compreensão, pois cada “site” pode ser identificado e localizado através do endereço eletrônico.

Da mesma ideia compartilha Balan Júnior (2011, p. 116 - 117) para quem é necessário apenas adaptar o raciocínio do mundo real ao abstrato para perceber que o fundo de comércio virtual não deixa de ser acessível ao consumidor, apenas pelo fato do acesso ser virtual, de modo que o “site” pode ter a significação de ponto.

Michel (2014, p. 254) comenta que o ponto comercial é um paradigma do fundo de comércio físico e que representa o local onde o empresário desenvolve sua atividade econômica, sendo considerado como um bem incorpóreo do estabelecimento.

O supracitado autor assevera que existe uma parcialidade de equivalência dos conceitos envolvendo nome de domínio e ponto empresarial, pois ambos possuem uma natureza jurídica idêntica, situação o local do estabelecimento, influenciam no sucesso do negócio e precisam de proteção legal. Em sua opinião “pode-se falar que todo nome de domínio é ponto empresarial, mas a recíproca jamais poderá ser verdadeira, pois os ambientes físicos e virtuais são separados por dimensões distintas” (p. 255).

De fato, nos filiamos à corrente que prega a existência do fundo de comércio virtual, mas também é necessário se reconhecer que é relativamente difícil caracterizá-lo se ficarmos presos ao raciocínio tradicional. Por isso, Balan Junior (2011, p. 117 - 123) levanta a necessidade de uma legislação específica para o fundo de comércio virtual, tendo em vista a jurisprudência ainda incipiente sobre o tema e visando uma maior segurança jurídica para consumidores e empresários. O autor exemplifica que, desse modo, existirão tutelas jurídicas que garantam o direito de renovação compulsória do endereço eletrônico da loja virtual e também manter a segurança jurídica acerca do local físico de registro do estabelecimento virtual.

3 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO

3.1 A Sujeição Passiva Tributária

Na relação jurídica tributária temos o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Estado desempenha o papel de sujeito ativo, isto é, aquele que está revestido do direito de exigir; já o sujeito passivo é formado por indivíduos integrantes da sociedade, sendo assim, a pessoa natural ou jurídica que está obrigada a cumprir a obrigação, na lição de Machado (2010, p. 52).

Para Ferragut (2007, p. 9) podemos definir o sujeito passivo como “aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.”

Nas palavras de Sabbag (2014, p. 710 - 711):

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Conforme disposição do art. 97, III, do Código Tributário Nacional somente a lei pode definir quem é o sujeito passivo da obrigação tributária. Tal situação vem definida, então, no art. 121 desse diploma segundo o qual “o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele quem tem o dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária.”

Em seu parágrafo único, o dispositivo legal apresenta as duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável, como se pode ler abaixo:

Art. 121. 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.

Consoante a lição de Sequeira (2012, p. 9) o que irá diferenciar o contribuinte do responsável é o liame, a natureza da relação existente. E conforme indicação da lei, quando a relação com a obrigação for direta e pessoal tem-se o contribuinte, e quando não existir tal tipo de relação, ou seja,

quando a sujeição for indireta, se estará diante do responsável que terá sua obrigação determinada expressamente pelo diploma legal.

Araújo (2012, não paginado) reforça a observação acima acerca do sujeito passivo indireto, ou seja, o sujeito passivo só se tornará o responsável pelo adimplemento da obrigação tributária quando a lei assim o determinar expressamente. E acrescenta que o art. 123 do Código Tributário Nacional corrobora essa afirmação.

Deve-se destacar que, em geral, os tributos são cobrados diretamente dos contribuintes que são aqueles que alcançam “alguma vantagem econômica” em decorrência do fato gerador tributário. Miranda (2010, p. 33) leciona que, em algumas situações o sujeito ativo, ou seja, o Estado, cobra de pessoa diversa à relação obrigacional direta, seja por interesse ou necessidade. Essa é a origem da sujeição passiva indireta.

Para a compreensão da sucessão tributária, um dos objetos principais desse trabalho, é mister compreender a sujeição passiva indireta do art. 121, II parágrafo único do Código Tributário Nacional. Essa não será, contudo, tarefa fácil, pois a doutrina, a exemplo de Lacerda (2010, p. 12), afirma que o legislador utilizou no art. 121 de tal código uma simplificação que não auxilia para a compreensão das variadas posições da sujeição passiva, bem como, a identificação dos regimes jurídicos próprios a cada uma dessas posições.

Ferragut (2007, p. 10) aponta a existência de uma “ambiguidade” na utilização do termo “responsável, pois os dois sujeitos passivos, isto é contribuinte e responsável, tem o dever de adimplir a obrigação e que, portanto, são responsáveis na “acepção “lata” do termo.”

Baleeiro citado por Lacerda (2010, p. 13) é mais um que, condena a utilização da expressão “responsável tributário” pois tal termo seria por demais genérico, já que a legislação não realizou a distinção entre as diversas modalidades de sujeição passiva.

Paulsen (2014, p. 141) também é partidário da tese de que o Código Tributário Nacional realizou, na especificação do sujeito passivo, uma simplificação exagerada que resulta em problemas diversos e que leva a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias. Segundo o autor:

O art. 121 não esclarece, por exemplo, que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.

O doutrinador continua criticando o que chama de “visão demasiadamente simplificadora dos sujeitos passivos”. Para ele a existência legal de apenas duas categorias deixou espaço para que qualquer terceiro não contribuinte se insira na relação jurídica com o Fisco na posição de responsável. Mas que existem várias categorias, sendo as de substituto tributário e a de responsável tributário por transferência as mais destacadas doutrinariamente.

Consoante o entendimento de Neder (2007, p. 30) somente com a análise conjunta dos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional é que pode chegar a compreensão da sujeição passiva na espécie de responsável tributário. Pois o primeiro artigo apresenta o conceito legal da responsabilidade, enquanto que o segundo traz consigo a previsão que para ser responsabilizado pela obrigação tributária é necessária alguma vinculação ao fato gerador dessa obrigação.

Nesse ponto, faz-se necessário também, a análise dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional para buscarmos uma melhor compreensão das categorias da sujeição passiva indireta. O art. 134 nos apresenta a responsabilidade por transferência, a qual exige duas condições: que o contribuinte esteja impossibilitado de cumprir a obrigação e que o terceiro seja partícipe, por ação ou ainda por omissão do ato que consumou o fato gerador.

Já o artigo 135 do Código Tributário Nacional nos mostra a responsabilidade por substituição, ou seja, a responsabilidade é pessoal e o dever de responsabilidade é apresentando conjuntamente ao fato gerador. Dentre outros exemplos, Aguilera (2007, p. 130), enquadra-se nessa situação a responsabilidade “pessoal” do administrador que ocorrerá na prática de atos ilícitos.

Paulsen (2014, p. 144) elucida que o substituto tributário é o terceiro que se encontra obrigado de forma direta ao pagamento do tributo em substituição ao contribuinte e “com recursos que possa exigir ou reter deste.”

Por sua vez, Soares (2012, não paginado) acrescenta que a responsabilidade por substituição comporta uma subdivisão, as chamadas substituição regressiva ou antecedente (“para trás”) ou substituição progressiva (“para frente”). Em breves palavras, no primeiro caso, as que teriam obrigação de pagar o tributo são substituídas por ocupantes de posições posteriores nessa obrigação. Já na substituição “para frente” ocorre uma antecipação do pagamento em relação ao momento em que irá ocorrer o fato gerador.

Coelho (2004, p. 706 grifos no original) considera que é importante frisar:

[na] *responsabilidade tributária por transferência*, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o *dever jurídico*, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de *substituição tributária* a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, *deveria ser o sujeito passivo*.

Luck (2010, não paginado) apresenta outra classificação em relação ao tema da responsabilidade tributária que seria em relação à “intensidade da vinculação do responsável à respectiva dívida”, isto é responsabilidade solidária “versus” responsabilidade subsidiária.

De acordo com o autor, podemos falar em solidariedade tributária quando:

duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas estiverem no mesmo pólo da obrigação perante o fisco. A solidariedade tributária abrange, além do débito referente à obrigação principal, também os deveres relativos às obrigações acessórias. Concluímos que, diferentemente do que ocorre no Direito Civil, no qual há dois tipos de solidariedade, somente existe solidariedade passiva, em matéria tributária. Neste diapasão, a solidariedade tributária passiva se consubstancia na situação em que duas ou mais pessoas se encontram, simultaneamente, obrigadas perante o fisco. Nesse caso, o fisco poderá eleger qualquer dos sujeitos passivos para proceder à arrecadação do tributo, sem benefício de ordem.

Por outro lado, Amaro (2009, p. 314) ensina que na responsabilidade subsidiária o fisco pode chamar para o adimplemento da obrigação tributária o contribuinte, mas se este não a adimplir ou se o fizer de forma insuficiente, o responsável poderá ser convocado para complementar o pagamento.

Além disso, é possível realizar mais uma classificação: responsabilidade de terceiros e responsabilidade dos sucessores. No primeiro caso, Paulsen (2014, p. 151) explica que ela diz respeito a aqueles que não são de fato os contribuintes, nem tampouco seus sucessores, mas que estes têm dever de administrar ou realizar a fiscalização do pagamento dos tributos devidos e que caso, haja qualquer problema, tais responsáveis devem garantir o crédito tributário.

Segundo Sabbag (2014, p. 743) na responsabilidade dos sucessores que, vem disciplinada nos arts. 129 a 133 do Código Tributário Nacional, a obrigação é transferida de um devedor para outro devido ao “desaparecimento” daquele que devia o tributo originariamente. Tal “desaparecimento” pode se dar por motivos variados, incluindo venda do imóvel ou estabelecimento comercial.

Carvalho (2012, p. 112) afirma que para que exista tal responsabilidade deve ter havido um negócio jurídico onde um terceiro adquire do contribuinte originário algum objeto com débito tributário ainda não satisfeito e virá, assim, a suceder todos os ônus fiscais que estão gravados no objeto adquirido.

Para o presente estudo, as atenções serão concentradas justamente, na questão da responsabilidade tributária na transferência por sucessão prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

3.2 A sucessão tributária – análise doutrinária do artigo 133 do Código Tributário Nacional

O artigo 133 do Código Tributário Nacional traz em seu bojo, conforme Carvalho (2007, p. 97) uma forma de responsabilidade tributária conhecida doutrinariamente como responsabilidade por sucessão na hipótese de alienação do fundo de comércio, industrial ou profissional, e sua transferência para o adquirente.

No entanto, antes de analisar os liames de referido dispositivo legal, cabe aqui estabelecer algumas observações formais e materiais importantes acerca da transferência do estabelecimento.

Gonçalves Neto (2007, p. 574 - 578) assevera que o estabelecimento pode ser transferido por ato *inter vivos*, seja a título oneroso, como aporte na subscrição de capital, ou gratuito – a transmissão *causa mortis* só teria lugar no caso de empresa individual – e na ocorrência de qualquer dessas hipóteses estaríamos diante do “trespasse do estabelecimento”. Entretanto, o autor cita o entendimento da doutrina brasileira para a qual o trespasse se dá, especificamente, com a venda ou cessão do fundo de comércio.

De acordo com Nery Junior; Nery (2014, não paginado) o trespasse é um negócio jurídico oneroso, por meio do qual se aliena o fundo de comércio como um todo e transfere-se ao adquirente a titularidade desse complexo.

Miranda (2010, p. 56) destaca que não se pode confundir a alienação de controle acionário de sociedade limitadas ou anônimas com o trespasse, vez que naqueles casos não haverá transferência de titularidade, mas somente uma modificação na composição dos sócios.

Nesse mesmo sentido, Tedeschi (2009, p. 51) aponta que a operação de trespasse deve envolver uma transferência de titularidade onde estarão envolvidos bens que, uma vez transferidos irão possibilitar, de fato, a exploração da referida atividade objeto da transferência.

O supracitado autor comenta que antes do Código Civil (2002) o trespasse se concretizava com simples tradição sem maiores formalidades legais, porém com a vigência do novel diploma, em seu art. 1.144, foram definidas formalidades sem as quais a transferência não irá gerar quaisquer efeitos perante terceiros.

Mamede (2010, p. 218) avalia que foram criados requisitos específicos em relação à validade do negócio jurídico perante terceiros, visando preservar os interesses de credores, vez que o registro e a publicação dos atos não fazem parte do rol de pressupostos de validade do negócio jurídico. Além disso, o autor considera que o legislador foi tecnicamente feliz na redação do dispositivo, pois independentemente do atendimento ao disposto no art. 1144, o negócio continuará vinculando as partes, se forem atendidos os requisitos de constituição do ato negocial.

Em sentido contrário, Gonçalves Neto (2007, p. 574 - 578) entende, em posição minoritária, que essa exigência é “inconveniente e desnecessária” e que tal divulgação do negócio jurídico pode ser desestimulante para operações que requeiram sigilo ou a menor divulgação possível.

Tedeschi (2009, p. 54) enfatiza que todas as formalidades exigidas para o trespasse, pela legislação civil, devem ser cumpridas por alienante e adquirente, pois em caso de inobservância, ambos correrão alguns riscos, como o ajuizamento de penhora por credores.

Miranda (2010, p. 29) observa que deve existir um contrato de trespasse bem específico, com inventário de todos os bens que integram o fundo de comércio visando evitar problemas futuros relacionados à titularidade do passivo, já que este não integra o estabelecimento comercial, mas eventuais dívidas podem ser transferidas.

Campos Filho; Sade (2012, não paginado) assinalam que além das especificidades formais já abordadas, existem especificidades materiais que deverão ser observadas. A primeira dificuldade, segundo os autores, diz respeito justamente à ideia que envolve a composição do fundo de comércio, já que é importante, no âmbito da universalidade, a identificação dos elementos que compõe o estabelecimento comercial que está sendo alienado. Os autores advertem que a depender da natureza jurídica dos elementos que formam o fundo de comércio pode vir a ser necessário a observância de regras específicas.

Nesse diapasão, vale considerar as palavras de Franco citada por Tedeschi (2009, p. 54):

[...] a universalidade [...] está classificada dentre os bens móveis, o que significa que a transferência do estabelecimento, considerado no seu conjunto, se perfaz pela tradição, sem maiores formalidades. Já quanto aos seus elementos componentes, a transferência de cada um seguirá a lei que lhe é própria. Assim, *v.g.*, se dentre os elementos do estabelecimento existir um bem imóvel, a transferência da propriedade seguirá as formalidades próprias; se se cuidar de marca, a averbação da cessão de uso no INPI será de rigor e assim por diante.

É importante destacar que o Código Civil possui toda uma regulamentação referente à alienação do estabelecimento e os respectivos

débitos, porventura existentes, mas em relação aos débitos tributários no que tange à alienação do estabelecimento comercial deve-se realizar uma consulta ao art. 133 do Código Tributário Nacional, que diz *in verbis*:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até 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: (Parágrafos e incisos incluídos pela LC nº 118, de 2005)

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: (Parágrafos e incisos incluídos pela LC nº 118, de 2005)

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

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

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

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo pela LC nº 118, de 2005).

Primeiramente, deve-se pontuar o alcance da palavra “adquirir” utilizada no *caput* do dispositivo. Segundo Carvalho (2007, p. 98) o objetivo do art. 133 é disciplinar a aquisição e a palavra “adquirir” pode ser definida como “todo fato jurídico mediante o qual determinada pessoa se torna titular de um bem ou direito.”

A autora continua sua explanação afirmando que do ponto de vista tributário, o conceito será aplicável aos atos e negócios que transmitam definitivamente a titularidade do fundo de comércio, isto é, apenas com a definitiva aquisição é que acontecerá a responsabilidade por sucessão, o que significa dizer que com a aquisição definitiva da propriedade vai ocorrer a sub-rogação da obrigação tributária.

Darzé (2009, p. 258) traz à baila uma importante observação acerca das expressões “adquirir” e “por qualquer título” presentes no *caput*. Segundo ela, uma primeira leitura poderia levar à falsa conclusão que “qualquer fato” que leve a aquisição da titularidade seria suficiente para cumprir o requisito legal, mas que com a análise de todo o contexto, percebe-se que ficam excluídas da regra, a aquisição da propriedade (de forma originária) e a sucessão *causa mortis*, já que estes atos não constituem uma alienação. E que, ademais, os atos negociais que não implicam transferência de patrimônio também não estão abrangidos pela regra do *caput*.

Prosseguindo na análise do *caput*, a extensão da responsabilidade descrita, segundo Miranda (2010, p. 30) fica adstrita à aquisição de “[...] fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração [...]”, conforme descrito na legislação.

Assim, merece atenção, uma vez mais, conforme já devidamente explorado nesse trabalho, o entendimento conceitual do fundo de comércio. Nas palavras de Sabbag (2014, p. 758) a responsabilidade vai depender do direcionamento dado ao negócio pelo adquirente. O autor exemplifica que: “se antes havia uma “loja de eletrodomésticos” e, após, com a aquisição, abrir-se uma “oficina mecânica”, não se há de falar em responsabilidade do adquirente por sucessão”. E conclui, que somente será responsável o adquirente pelos tributos, se houver a continuidade de negócio.

Martins (2007, p. 12 - 13) ilustra o assunto exemplificando que se uma sociedade de profissionais advogados renomados adquire o escritório e demais instalações de outro advogado, menos conhecido, passando a exercer no “estabelecimento” seu ofício advocatício, isso não configuraria sucessão, já que a sociedade de renome não sucedeu o profissional de menor renome para usufruir de algo do antecessor.

Assim, o doutrinador conclui que deve-se observar que o *caput* fala em sucessão desde que continuada a exploração “**do** negócio’ de quem vende o fundo de comércio e não “**de** negócio do adquirente”, mesmo que semelhante” (Martins, 2007, p. 28 grifos no original).

De modo que, segundo Miranda (2010, p. 39), mesmo que uma sociedade empresária venha a adquirir instalações que foram alienadas e exerça nesse lugar uma atividade semelhante àquela anteriormente explorada, deve-se evidenciar a continuação da ‘respectiva exploração’, ou seja, que houve por parte do adquirente algum usufruto de benefícios oriundo do antecessor e, ao sucessor agregados.

Em relação ao *caput* cabe, ainda, uma última observação relativa a parte final que prevê o pagamento dos tributos devidos até a data da aquisição do estabelecimento. A pergunta que fica é quais são os tributos pelos quais o adquirente poderá vir a ser responsabilizado?

Consoante o entendimento de Leal citado por Darzé (2009, p. 262) os tributos aos quais o dispositivo faz alusão são aqueles cujos fatos geradores estejam ligados, de forma direta ou indireta, ao funcionamento da própria empresa, isto é, aqueles relacionados à exploração da atividade econômica.

Miranda (2009, p. 43) e Greco (2015, p. 14) chegam à conclusão semelhante, ou seja, somente poderá ser exigido do adquirente aqueles tributos que esteja, de alguma forma, atrelado à atividade desenvolvida no estabelecimento.

Greco (2015, p. 27) afirma ainda que os tributos que se enquadram nessa categoria são o IPI, ICMS e o ISS, além do IOF quando se tratar de instituições financeiras. Além destes, o doutrinador entende que as contribuições relativas à seguridade social que guardem relação com o trabalho efetuado no âmbito do fundo de comércio. O referido autor também concluiu que não é cabível a cobrança de imposto de renda (IRPJ), haja vista, que seu fato gerador não está relacionado à perspectiva do exercício e do funcionamento da empresa.

Darzé (2009, p. 264) posiciona-se da mesma maneira em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pois uma vez que esses tributos não incidem sobre a atividade econômica da empresa, mas sim sobre a pessoa jurídica, não é

cabível a sua sub-rogação na pessoa do adquirente. Esse raciocínio é o mesmo do qual comungo.

Outra questão controvertida se encontra na possibilidade ou não de aplicação das multas ao sucessor tributário. Amaro (2009, p. 325) defende que pelo princípio da personalização da pena, não seria posição incluir as multas na questão da sucessão tributária, já que, tal princípio é aplicável às sanções administrativas. O doutrinador também lembra que no art. 3º do Código Tributário Nacional, a definição de tributo excluiu de forma expressa a “sanção de ilícito”.

Martins (2009, p. 235) é outro defensor de que a multa não estaria vinculada ao sucessor tributário, mas sim ao alienante e adiciona que o Supremo Tribunal Federal também apresenta decisões com esse entendimento, mas que “ao arrepio do que estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional - segundo o qual tributo não constitui penalidade - o Superior Tribunal de Justiça considera que tributo e penalidade tem a mesma conformação.”

Rosa Júnior (2007, p. 569), baseado no mesmo princípio da personalização da pena, entende que é aplicável ao sucessor apenas as multas moratórias, mas não as punitivas, à exceção dos casos em que o sucedido alienou o estabelecimento comercial como forma de eximir-se do pagamento do tributo e da multa.

A esse raciocínio se soma Sabbag (2014, p. 761) que embora admitindo que o próprio código, estabelece diferença entre a incidência do tributo e da multa, de maneira expressa, assume uma posição conciliatória e determina que a transmissão das multas moratórias deva prevalecer, mas que as de caráter punitivo não devem ser cobradas do adquirente.

Coelho (2004, p. 740 - 741), em brilhante explanação, com a qual concordo, defende que não existe como diferenciar as multas punitivas e não punitivas (moratórias). Para o autor, “não há razão nenhuma em conferir à multa, enquanto espécie do gênero sanção, função compensatória ou moratória, que isto já é feito pelos juros”. Na sua lição:

Ora, a multa moratória é a que pune o não-pagamento ou o pagamento a menor ou a destempo da obrigação tributaria

principal, que os danos da mora são ressarcidos, precisamente, pelos *juros de mora* previstos no CTN, e não pela multa, que, de moratória, só tem mesmo o nome.

Dando seguimento à análise do artigo em comento, os dois primeiros incisos determinam a extensão da responsabilidade, a qual pode ser integral, conforme inciso I, ou ainda, subsidiária, na hipótese do inciso II. O que vai definir o limite da responsabilidade é o comportamento do alienante no período de seis meses após a alienação.

Há, muita divergência doutrinária acerca da real extensão do vocábulo “integral” presente no inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional. No entendimento de Carvalho (2007, p. 104) integralmente quer dizer totalmente, completamente, no sentido de que “o adquirente terá sua responsabilidade estendida a todo o débito, sem comprovação de sua cobrança do alienante.”

Coêlho (2004, p. 739), Amaro (2009, p. 324 - 325), Alexandrino (2015, não paginado) entendem que a responsabilização deve ser integral ou exclusiva. Darzé (2009, p. 149) afirma que o legislador ao utilizar a expressão “integralmente” esclareceu, sem sombra de dúvidas, que os sujeitos adquirentes serão os únicos responsáveis pelo adimplemento dos tributos.

A interpretação dada por Sabbag (2014, p. 759) concorda com os supracitados autores, pois o autor afirma que a responsabilidade será pessoal ou exclusiva do adquirente. Observa ainda, que este responderá por todo o débito, uma vez que, o alienante já encerrou suas atividades e que o legislador buscou satisfazer o intuito arrecadatário fazendo recair o ônus onde seria mais fácil, ou seja, sobre o sucessor.

No entanto, Machado (2010, p. 165) discorda desse posicionamento e declara: “quem diz *integralmente* não está dizendo *exclusivamente*”. Para ele se o adquirente não tiver condições de realizar o pagamento, seja por patrimônio insuficiente ou devido à outras dívidas tributárias ou trabalhistas, o alienante mesmo que não continue mais com a exploração respectiva, continuará responsável. Alega o doutrinador, que a palavra integralmente tem o sentido de solidariamente e que tal interpretação é imposta pela intenção legislativa de afastar operações fraudulentas.

Araújo (2012, não paginado) também entende que na situação prevista no inciso I estamos diante de situação de solidariedade, pois um dos intuitos do

texto é arrecadatário e, se houvesse somente a substituição do pólo passivo, não se alcançaria o objetivo. O autor ressalta ainda, que não há óbice para o fisco exigir do responsável o crédito integral, como nada obsta a que tente a satisfação do crédito por meio do alienante, pois este ainda pode existir, mesmo não exercendo a atividade.

Carvalho (2007, p. 105) defende que a responsabilidade é solidária, mas, consoante o entendimento da autora, a responsabilidade do adquirente é subsidiária ao do alienante e o primeiro só deverá ser acionado pelo fisco após a demonstração do insucesso na cobrança do segundo. Adverte, ainda, que o prazo de seis meses dado pela redação do referido inciso não deverá ser ultrapassado pela Fazenda Pública na tentativa da cobrança.

Seguindo no seu entendimento, a autora advoga que o legislador, com a fixação de um prazo para o reinício de exploração de nova atividade por parte do alienante, buscou delimitar se a responsabilidade deste seria com ou sem benefício de ordem, pois no texto legal não se encontra respaldo para a exclusão deste do pagamento do crédito tributário

Consoante o entendimento de Leal citado por Tedeschi (2009, p. 70) tanto o adquirente quanto o alienante respondem solidariamente pelas obrigações tributárias e que não há substituição do devedor originário, ou seja, alienante, pelo responsável tributário, isto é, o adquirente, não ocorrendo, portanto, liberação do alienante dos seus débitos, nem exclusão tributária deste, mas apenas um acréscimo de reforço ao pagamento com a figura do adquirente, o que nos parece um raciocínio completamente acertado.

Importante destacar a hipótese aventada por Harada (2010, p. 488) para quem a disposição legal é passível de críticas, pois se o art. 133 trata da continuidade da exploração e o adquirente não continua essa exploração econômica pode-se interpretar que haverá “exoneração pela dívida fiscal do alienante insolvente.”

Já, na hipótese do inciso II do art. 133, se o alienante prossegue com a exploração de alguma atividade econômica, seja a mesma exercida anteriormente ou outra, iniciada no prazo de seis meses após a sucessão, a responsabilidade será subsidiária entre alienante e adquirente.

Miranda (2010, p. 2 - 3) afirma que tal determinação justifica-se pela lógica ideia de que se o alienante auferir receita oriunda da exploração de

fundo de comércio, deve suportar as despesas decorrentes, incluindo as tributárias. De modo que o alienante terá uma responsabilidade primária, e o adquirente terá responsabilidade subsidiária, caso o sucedido não adimpla suas obrigações.

Carvalho (2007, p. 106) observa que a lei garantiu nesse inciso em comento o chamado benefício de ordem, vez que somente após constatada que o alienante não possui meios para honrar as dívidas tributárias, é que o sucessor será convocado a responder pelos créditos devidos.

Coelho (2004, p. 739) assevera que o prazo estipulado de seis meses é desnecessário, tendo em vista que, se o alienante iniciar outra atividade dentro de “seis meses e um dia”, a responsabilidade será transferida na integralidade para o adquirente. O autor leciona que a legislação não deveria ter estimado um prazo, afim de impedir burlas e assegurar os interesses do fisco. Para ele, a regra “não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes”.

Em sentido contrário, Martins (2009, p. 241) critica a permanência do sucedido como responsável pelos débitos anteriores à sucessão, na hipótese desse sucedido ter iniciado um negócio de outra natureza, porém, como a lei assim o determinou, compreende-se que, nesse caso, a responsabilidade será maior do adquirente e que o sucedido só será chamado em caso de inadimplência e para responder pelos débitos anteriores à sucessão.

Segundo Carvalho (2007, p. 106) a extensão da responsabilidade do sucessor envolve os créditos tributários apurados e devidos pelo alienante, até a data da ocorrência da sucessão. A autora esclarece que, porém:

Em determinadas situações, o adquirente do estabelecimento poderá ser responsabilizado por créditos tributários constituídos em momento posterior à transferência, desde que os fatos jurídicos se refiram a eventos ocorridos antes dessa transferência.

Os parágrafos acrescentados ao art. 133 pela Lei Complementar 118/2005 serão discutidas no próximo capítulo, pois trazem hipóteses de exclusão da responsabilidade tributária na sucessão empresarial.

3.3 Diálogo com a jurisprudência acerca do art. 133 do Código Tributário Nacional

Além de toda a análise doutrinária realizada até então nesse trabalho, é importante buscar a interpretação jurisprudencial visando demonstrar qual o posicionamento dos tribunais sobre a temática abordada aqui. Logicamente, não é objetivo desse texto esgotar todos os posicionamentos, mas sim, apresentar o quadro variado e abrangente que envolve algumas questões aqui trabalhadas.

Inicialmente, cabe apresentar algumas decisões que demonstram a existência de certa discussão acerca de se é, ou não, possível admitir que houve a sucessão do fundo de comércio e, conseqüentemente, a sucessão tributária baseando-se em indícios, ou seja, apenas por presunção. A seguir, são apresentados alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 5ª região que vem firmando o entendimento no sentido de configurar a sucessão entre empresas através de presunção:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. ART. 133 DO CTN. EXISTÊNCIA.

1. A citação do responsável pela sucessão tributária deve ser contada a partir da possibilidade de se redirecionar o feito (princípio da actio nata). É que não se mostra razoável iniciar o prazo prescricional intercorrente enquanto a realidade fática do processo não autoriza o seu redirecionamento.

2. No presente caso, o oficial de justiça atestou em 31 de março de 2005 que a empresa devedora não funcionava mais naquele local, tendo a exequente sido intimada deste fato em 12 de maio de 2006, este é o termo inicial do prazo prescricional. O pedido de citação da ora apelante foi formulado em novembro de 2006 dentro do prazo prescricional quinquenal.

3. Ainda que se entenda pela continuidade da contagem do prazo prescricional no caso da sucessão empresarial, mesmo assim não se consumou a prescrição quinquenal, pois entre a citação da devedora original, em dezembro de 2001, e o pedido de citação da sucessora, em novembro de 2006, transcorreu menos de cinco anos.

4. A responsabilidade por sucessão empresarial, prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional advirá sempre que um empresário ou empresa assumir a atividade (comercial, industrial/profissional) de outra, mediante a exploração daquele conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos explorados por

esta última, substituindo-a perante sua clientela tradicional.

5. A jurisprudência desta Corte vem firmando o posicionamento segundo o qual a responsabilidade tributária derivada de sucessão empresarial não necessita, obrigatoriamente, ser formalizada, sendo possível vislumbrar sua caracterização a partir da presença de indícios aptos a convencer o magistrado a respeito de situação de fato existente.

6. No presente caso, na certidão do oficial de justiça o sócio da empresa embargante afirma que a empresa originalmente executada já funcionou naquele endereço. As cópias dos contratos sociais provam que o objeto social de ambas as empresas é a distribuição de livros, periódicos, jornais e revistas. Situação fática que autoriza o redirecionamento da execução fiscal para alcançar o patrimônio da ora apelante.

7. Apelação improvida. (Tribunal Regional Federal - 5ª Região/ Segunda Turma, Apelação Cível - AC512354/PE, Fernando Braga, Relator, Julgado: 24/02/2015, grifou-se).

No próximo julgado percebe-se que a presunção se deu somente devido à sucessora realizar as suas atividades no mesmo endereço:

Tributário e Processual Civil. Embargos à execução fiscal. Sucessão tributária. Art. 133 do CTN. Responsabilidade tributária configurada. Grupo econômico de fato e sucessão empresarial em fraude ao fisco. Legitimidade passiva da apelante. Embargante que adquiriu fundo de comércio. **Realização de atividades comerciais da apelante no mesmo endereço.** Manutenção da sentença. Precedentes. Apelação improvida (Tribunal Regional Federal - 5ª Região/ Quarta turma, Apelação Cível - AC/RN/08018969820144058400, Lázaro Guimarães, Relator, Julgado: 08/11/2014).

Importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), entende que a mera ocupação do espaço antes ocupado por determinada empresa não é suficiente para caracterizar a sucessão entre elas, sendo necessária a prova da efetiva aquisição do fundo de comércio:

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.

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 1140655/PR, Segunda Turma, Rel. Ministra Eliana Calmon, Julgado em 17/12/2009, grifou-se).

Mas apesar das decisões do TRF 5ª região, apresentados acima, existem diversas outras decisões, incluindo o próprio TRF 5ª região, nas quais as interpretações verificadas são aquelas que limitam as hipóteses sucessórias apenas aos casos que encaixam-se perfeitamente ao previsto no art. 133 do Código Tributário Nacional:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133 DO CTN. AUSÊNCIA DE FORTES INDÍCIOS APTOS A CONVENCER DA OCORRÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL PELA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL. DESCABIMENTO. AGTR IMPROVIDO.

1. A decisão agravada indeferiu o pedido de redirecionamento da execução fiscal de origem à empresa LEONARDO RODRIGUES DE OLIVEIRA ME, por considerar que não há informações suficientes nos autos para justificar o acolhimento de tal pedido, não tendo restado comprovada a aquisição do fundo de comércio da empresa executada pela referida empresa (fls. 51/56).

2. Segundo o disposto no art. 133 do CTN, para que ocorra a sucessão empresarial, e a conseqüente sucessão tributária, necessária a alienação do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, bem como a continuidade da atividade originariamente explorada.

3. O fato de uma empresa se instalar em um imóvel outrora ocupado por outra do mesmo ramo, embora configure indício da sucessão de atividade empresarial prevista no art. 133 do CTN, não é suficiente, por si só, para determinar a responsabilidade tributária subsidiária, fazendo-se necessária a existência de outros fatores, tais como, identidade (ainda que parcial) de sócios entre a sucessora e a sucedida, absorção (ainda que parcial) de bens (corpóreos e incorpóreos), como, por exemplo, mobiliário, mão-de-obra, marcas, continuidade da atividade por parentes próximos, dentre outros, o que não restou caracterizado na presente hipótese.

4. Ante a ausência de comprovação de tais circunstâncias, não resta razoável o deferimento do redirecionamento da execução fiscal, baseado no art. 133 do CTN.

5. Agravo de instrumento não provido.

(Tribunal Regional Federal - 5ª Região/Primeira Turma, Acórdão - AG139434/PB, Manuel Maia, Relator convocado, Julgado em: 18/12/2014).

Em Sergipe, temos entendimentos semelhantes a esses, ou seja, que a mera presunção não é suficiente para caracterizar a sucessão tributária. Seguem algumas ementas abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REQUERIMENTO DE SUCESSÃO EMPRESARIAL PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEFERIDO PELO MAGISTRADO DE PISO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS MATERIAIS PARA A CONFIGURAÇÃO DA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. ART. 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECISÃO MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO - DECISÃO UNÂNIME. 1. A sucessão empresarial implica na aquisição, a título gratuito ou oneroso, do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional de outra empresa, com continuidade da exploração, ainda que mediante razão social diversa. 2. Não se exonerando a Fazenda Pública da comprovação da ocorrência da sucessão empresarial, inaplicável o comando inserto no art. 133 do Código Tributário Nacional. 3. Recurso improvido. (Agravo de Instrumento Nº 201300218552, 1ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe, Ruy Pinheiro Da Silva, Relator, Julgado em 20/01/2014).

AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃO DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA – DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU QUE INDEFERIU PLEITO DE SUCESSÃO DE EMPRESAS COM FULCRO AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE PROVA HÁBIL – NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA - MANUTENÇÃO DA DECISÃO – DECISÃO MANTIDA - RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO - UNANIMIDADE.

I – **A sucessão de que trata o art. 133 do CTN não pode ser presumida**, cabendo ao exequente provar que houve aquisição do estabelecimento comercial ou do fundo de comércio capaz de ensejar a transferência da responsabilidade pelo débito, objeto da execução fiscal em tela.

II – **O simples fato de outra pessoa jurídica, com denominação diferente e, sobretudo, CNPJ diverso, encontrar-se no mesmo local, explorando atividade econômica semelhante, não é suficiente para caracterizar a incidência do art. 133 do CTN.**

III – Inexistindo nos autos qualquer prova de que ocorreu a sucessão de que trata a norma disposta no art. 133 do CTN, não há como prosperar a pretensão da agravante no sentido do prosseguimento da execução fiscal.

IV- Agravo interno improvido.

(Agravo de Instrumento Nº 201400715250, 1ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe, João Hora Neto, Juiz convocado, Julgado em 27/01/2015, grifou-se).

No tocante à extensão da responsabilidade temos que as decisões se dividem entre a responsabilidade solidária e subsidiária, conforme o caso concreto e o preceituado no art. 133 do Código Tributário Nacional:

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.

(Agravo regimental não provido. (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1452763/SP 2014/0106184-1, Segunda Turma, Relator: Mauro Campbell Marques, Julgado em: 10/06/2014, grifou-se).

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CONFIGURAÇÃO. ART. 133, II, DO CTN. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. RECONHECIMENTO NA SENTENÇA. INSOLVÊNCIA DA EMPRESA SUPOSTAMENTE SUCEDIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR PARTE DO ESTADO. CARÊNCIA DE AÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA.

I - A sentença proferida nos embargos à execução oferecidos pela empresa ora recorrente reconheceu ter-se dado a sucessão empresarial, nos moldes do art. 133, II, do CTN, ou seja, **a empresa sucessora responderia subsidiariamente com a sucedida pelos débitos tributários remanescentes**. II - Diante disso, oportunamente, foram opostos embargos de declaração pela empresa-recorrente, suscitando omissão quanto à ausência, nos autos, de comprovação por parte do Estado-exeqüente acerca da inexistência de patrimônio da empresa-sucedida, capaz de satisfazer à execução, o que acarretaria a carência de ação para com o feito executivo direcionado à empresa-sucessora. Tais embargos foram improvidos pelo Juiz Singular. II - Em sede de apelação, alegando ocorrência de inovação de pedido, o Tribunal a quo desconsiderou a preliminar de carência de ação,

remanescendo omissa a esse respeito, mesmo após a oposição de embargos aclaratórios. III - É de se reconhecer, pois, a violação ao art. 535 do CPC sugerida no recurso especial, haja vista que a questão de a responsabilidade tributária da recorrente ser subsidiária adveio da própria sentença, de sorte que a análise e a manifestação sobre os esclarecimentos pugnados pela empresa-apelante, ora recorrente, impõem-se, por se tratar de ponto primordial ao correto deslinde da controvérsia, capaz de ocasionar, se procedente, até mesmo a extinção do feito executivo. (Recurso Especial nº 847019/MG, 2006/0059400-4, 1ª Turma, Relator: Francisco Falcão, Julgado em: 06/09/2007, grifou-se).

Já, a análise jurisprudencial acerca da responsabilidade pelas multas mostra que há uma responsabilização do sucessor pelas multas quer sejam punitivas ou moratórias. Vale mencionar que são consideradas como integrantes do passivo, multas cujo fato gerador tenha ocorrido até o momento da sucessão, ou seja, da efetiva alienação do fundo de comércio. Esse é o entendimento consolidado do Colendo Superior Tribunal de Justiça, como se pode verificar abaixo:

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.

(RECURSO ESPECIAL Nº 923.012 – MG (2007/0031498-0) 1ª seção, Luiz Fux, Relator, Julgado em 09/06/2010).

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. SANÇÃO POR ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. 1. A controvérsia apoia-se na alegação de que a dívida executada decorre de sanção por ato ilícito, não se enquadrando, portanto, no conceito de tributo e, assim, não é exigível do Espólio. 2. "A responsabilidade

tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica estende-se às **multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo**. Precedentes." (REsp 544.265/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 16/11/2004, DJ 21/02/2005, p. 110, grifou-se).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. EXISTÊNCIA.

1. Constatado que a embargante atua no mesmo ramo de atividade da devedora principal, bem como que possui os mesmos proprietários e se encontra situada no mesmo endereço, caracterizada resta a sucessão tributária (art. 133 do CTN).

2. **Tal como o crédito principal, também a multa integra o passivo patrimonial da empresa sucedida.**

3. Apelação desprovida.

(Tribunal Regional Federal - 5ª Região/Terceira Turma, Apelação Cível - AC569377/AL, Joana Carolina Lins Pereira (Convocada), Relatora, Julgado em: 27/11/2014, grifou-se).

Como a matéria em voga trata de questão infraconstitucional, o STF, há tempos não emite posicionamento, mas em julgamentos mais antigos, adotou o seguinte posicionamento:

MULTA FISCAL PUNITIVA. Não responde por ela o sucessor, diante dos termos do art. 133 do CTN. Agravo regimental não provido. (STF, AI-Agr 64.622/SP, 1ª Turma, Rodrigues Alckmin, Relator, Julgado em 28-11-1975)

Sequeira (2012, p. 18) afirma que o entendimento da personalidade das penas e o princípio da legalidade seriam os mais adequados à questão da transferência da responsabilidade das multas ao sucessor, mas que o que se nota na atual jurisprudência é uma ampliação da incidência normativa, alargando-lhe o âmbito.

A autora considera que o argumento utilizado é meramente econômico, em nome de suposta "justiça fiscal", mas, de fato, em busca dos interesses de arrecadação, em total oposição ao argumento jurídico legitimador do entendimento contrário. Para ela, visto que, a legislação tributária possui inúmeros mecanismos antilesivos, o fundamento da justiça fiscal das recentes decisões jurisprudenciais se esvazia.

4 HIPÓTESES DE NÃO OCORRÊNCIA DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Alienação do Estabelecimento Empresarial em Processo de Falência ou Recuperação Judicial

Por fim, deve-se analisar os reflexos, oriundos dos parágrafos acrescentados pela Lei Complementar 118/2005, ao art. 133 do Código Tributário Nacional. De acordo com Pacheco (2005, p. 5) as alterações foram necessárias devido às inovações introduzidas pela nova lei de falência que liberou o objeto da alienação de qualquer ônus, inclusive tributário. De modo que, para adequar a lei tributária foi introduzido o § 1º ao artigo 133.

Assim, o sucessor de uma empresa em processo de falência ou em recuperação judicial não será responsabilizado por tributos devidos constituídos no período anterior à aquisição, conforme Sabbag (2014, p. 990).

Machado (2010, p. 165) elabora que a exclusão da responsabilidade nos dois incisos do § 1º foi acertada, pois ninguém se interessaria pela aquisição do fundo de comércio da massa falida, pois as dívidas tributárias costumam ser muito elevadas tornando o negócio desvantajoso.

De modo que, conforme Miretti (2007, não paginado), criou-se um atrativo para a alienação das unidades produtivas do devedor, já que os débitos tributários não serão cobrados e a alienação das unidades produtivas ou filiais permitirá a manutenção da atividade da empresa e o cumprimento do plano de recuperação judicial aprovado.

Costa (2012, p. 99) assegura, ainda, que como explicitado na lei somente será hipótese “de irresponsabilidade tributária, a alienação de uma filial ou unidade produtiva isolada” e que “tendo o empresário mais de um estabelecimento empresarial, não poderá ser parte de seu plano de recuperação judicial a alienação do seu principal estabelecimento. Se o for haverá a sucessão tributária.”

Miranda (2010, p. 62) questiona se o disposto no §1º do art. 133 não abriria a possibilidade de uma sociedade devedora se livrar de suas dívidas perante o fisco através da venda de cada uma das filiais a pessoas ligadas à empresa. De modo que, o administrador da massa falida poderia utilizar

peças interpostas (“laranjas”) para adquirir a sociedade, agora, livre das dívidas anteriormente existente.

Por esse motivo, surgiu o §2º do art. 133 que prevê exclusão da regra, aquelas alienações celebradas quando o adquirente possuir vínculos com o empresário ou a sociedade, como sócio, ou ainda, se for parente até o 4º grau, ou agente representante. Assim, consoante Darzé (2009, p. 267) o legislador estabeleceu uma presunção absoluta de simulação, de modo que é desprezada quaisquer tentativas de evidenciar que o negócio não foi fraudulento e não visava fraude aos credores.

Mamede (2006, p. 83) acresce importantes considerações sobre a extensão das exclusões do §2º. Segundo ele, seria necessário incluir os cônjuges e companheiros, devido à possibilidade de união familiar estável, e não há razão para incluir parentes por afinidade. Além disso, em relação ao conceito do agente do falido, deve ser reconhecida a abertura jurídica para examinar cada caso em concreto a fim de verificar ou não a ocorrência de fraude, uma vez que não há uma forma específica para identificação desse sujeito.

Por derradeiro, Miranda (2010, p. 63) elabora que o §3º do artigo em comento traz a ideia consolidada de que o crédito tributário não é mais absoluto, pois nesse contexto, o explicitado no parágrafo garante a utilização da verba adquirida com a alienação do fundo de comércio, filial ou unidade produtiva isolada para o pagamento de créditos extraconcursais ou outros que preferem ao tributário.

De fato, deve-se analisar o art. 186 do Código Tributário Nacional com as alterações incluídas pela LC 118/2005 para se notar que o crédito tributário está abaixo de várias outros passíveis de restituição. Nesse sentido, Santos Junior (2010, p. 91 - 92) considera que os créditos tributários sujeitam-se ao concurso falimentar material, já que entram em concorrência com outros créditos de escala superior na linha dos privilégios.

O parágrafo único do já citado art. 186, no seu inciso III, traz outra importante consideração acerca das multas tributárias colocando-a como preferente “apenas aos créditos subordinados.”

Lima (2012, não paginado) destaca que apesar do crédito tributário ocupar o terceiro lugar no quadro geral de credores (QGC), as multas foram

deslocadas para o fim da fila, pois a multa é penalidade aplicada ao descumprimento da obrigação e como, em geral, o falido não tem recursos suficientes para honrar com as obrigações principais, se afiguraria uma injustiça se um credor preferente não recebesse seu pagamento a fim de que as multas fossem quitadas.

O doutrinador finaliza concluindo que, seguindo o raciocínio acima, o legislador adotou a subordinação dos créditos tributários, “pois só serão pagos se os bens da massa forem suficientes para o pagamento de todos os credores quirografários, ou seja, aqueles desprovidos de garantia para os seus créditos.”

Vale mencionar que mesmo em execuções fiscais que tramitem independentemente do processo falimentar a destinação dos valores ao juízo universal está assegurada conforme a previsão do §3º do art. 133 do Código Tributário Nacional. Abaixo, algumas ementas confirmatórias:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E FALÊNCIA DO EXECUTADO. LEILÃO. ARREMATÇÃO. VALORES REPASSADOS AO JUÍZO UNIVERSAL DA FALÊNCIA PARA APURAÇÃO DAS PREFERÊNCIAS.

1. O produto arrecadado com a alienação de bem penhorado em Execução Fiscal, antes da decretação da quebra, deve ser entregue ao juízo universal da falência. Precedentes

2. A falência superveniente do devedor não tem o condão de paralisar o processo de execução fiscal, nem de desconstituir a penhora realizada anteriormente à quebra. Outrossim, o produto da alienação judicial dos bens penhorados deve ser repassado ao juízo universal da falência para apuração das preferências.

3. Dessarte, não há que se discutir, em sede do juízo de execução, qual a preferência para o levantamento dos valores do bem arrematado.

4. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

5. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 914712/PR, Primeira Turma, Luiz Fux, Relator, Julgado em 09/11/2010, DJe 24/11/2010 – grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL EM CONFLITO DE COMPETÊNCIA - PENHORA REALIZADA PELO JUÍZO DA EXECUÇÃO FISCAL COM A ANUÊNCIA DO JUÍZO UNIVERSAL - REMESSA DO VALOR AO JUIZ FALIMENTAR - PRECEDENTES DO STJ.

1. Realizado o ato de arrematação do bem penhorado pelo juízo da execução fiscal após o decreto de falência e com a anuência expressa e formalizada do juízo universal, o produto da venda judicial do imóvel tão-somente ser repassado ao juiz falimentar. Precedentes do STJ. 2. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no CC 129400 / SP 2013/0265429-2, Segunda Seção, Marco Buzzi, Relator, Julgado em 11/02/2015, DJe 18/02/2015)

Em relação aos juros de mora, de acordo com Lima (2012, não paginado), há uma distinção entre os vencidos antes e depois da falência, sendo que aqueles vencidos são exigíveis da massa falida, enquanto que os que vencerem após a decretação da falência, terão o pagamento condicionado, conforme preconizado no art. 124 da Nova Lei de Falências. Percebe-se pelo julgado abaixo a aplicação do entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. TAXA SELIC. ENCARGO DE 20% PREVISTO NO DECRETO-LEI 1.025/69. EXIGIBILIDADE. SÚMULA 400/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Em se tratando de empresa cuja falência foi decretada, impõe-se a diferenciação entre as seguintes situações: (a) **antes da decretação da falência, são devidos os juros de mora**, independentemente da existência de ativo suficiente para pagamento do principal, sendo viável, portanto, a aplicação da taxa SELIC, que se perfaz em índice de correção monetária e juros e (b) após a decretação da falência, a incidência da referida taxa fica condicionada à suficiência do ativo para pagamento do principal. Precedentes do STJ.

2. "O encargo de 20% previsto no DL n. 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida." (Súmula 400/STJ).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1505592 / RS 2014/0322493-0, Segunda Turma, Mauro Campbell Marques, Relator, Julgado em 05/03/2015, DJe 11/03/2015, grifou-se).

Porém, nem todos concordam com a perda da preferência do crédito tributário em relação aos demais. Carvalho (2007, p. 108) chegou à conclusão de que esse impedimento pode representar uma perda financeira aos cofres públicos, já que o fisco ficou proibido de excutir os bens transferidos nesse processo.

Discordando desse prejuízo para a Fazenda Pública encontra-se Miretti (2007, não paginado) que considera que as regras de realização de ativos durante a falência possuem as formas e momento de ocorrência do pagamento bem definidas, de modo a atender a ordem de preferência dos credores e que, assim, a exclusão da sucessão tributária nessas situações traz uma segurança adicional ao Fisco:

visto que na realização de ativos, quanto maior for o valor de venda, maior será a garantia de pagamento dos créditos tributários, ressaltando-se ainda que o crédito tributário não está sujeito à recuperação judicial, tanto por sua natureza e privilégio, como por ausência de previsão na Lei 11.101/05.

Por outro lado, não existe uma previsão específica que trate dos valores arrecadados quando da alienação na recuperação judicial. Miretti (2010, não paginado) explica que não se pode garantir que tal produto seja

direcionado para o pagamento do crédito tributário, permitindo-se afirmar que o intuito de possibilitar a alienação, sem a caracterização da sucessão tributária, é aplicar recursos para a manutenção da empresa, que com seu normal desenvolvimento poderá cumprir também as obrigações tributárias, necessariamente arroladas e previstas no plano de recuperação judicial, tanto a explanação dos débitos, quanto à forma de obtenção de receita e o momento oportuno para saldar os respectivos débitos.

Existe ainda, algumas críticas à dificuldade de aplicação prática de alguns dispositivos referentes à recuperação judicial. Feuser (2014, não paginado) explica que uma das dificuldades reside na ausência de legislação específica que defina as condições de parcelamento do crédito tributário, de modo que, diante dessa lacuna o § 4º do art. 155-A do Código Tributário Nacional prevê que na ausência de lei específica, aplicam-se regras gerais de parcelamento. Tais regras, incluem: prazo de 60 meses (no máximo), se o crédito estiver inscrito na dívida ativa são exigidas garantias e os juros serão os da taxa SELIC acrescidos de 1% ao mês. Para a autora, tais condições não são adequadas para as empresas em recuperação judicial que buscam, na verdade, se soerguer.

Além disso o § 7º do art. 6º da Nova Lei de Falências define que a execução de natureza fiscal não é suspensa quando do deferimento judicial da recuperação judicial, ressalvado o parcelamento, nos termos já explicados:

AGRAVO REGIMENTAL. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL DA EXECUTADA. COMPETÊNCIA DO JUÍZO UNIVERSAL. RECURSO IMPROVIDO.

1. Nos termos da pacífica jurisprudência da Segunda Seção desta Corte Superior, embora **a execução fiscal não se suspenda em virtude do deferimento da recuperação judicial**, os atos que importem em constrição do patrimônio da sociedade empresarial devem ser analisados pelo juízo universal, a fim de garantir o princípio da preservação da empresa.

2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no CC 134933 / SC 2014/0173330-9, Segunda seção, Moura Ribeiro, Relator, Julgado em 10/12/2014, DJe 16/12/2014, grifou-se).

Miretti (2010, não paginado) considera que o disposto no parágrafo em comento não é compatível com os objetivos delimitados para o cumprimento do plano de recuperação judicial. Em sua visão deveria ser promovida a suspensão da execução fiscal seja, quando da decretação da falência, quanto da recuperação judicial, sendo que “previsão do § 7º do artigo 6º desprovida de critério razoável e caracterizando-se como aspecto negativo do texto legal.”

4.2 Concessionárias de Serviços Públicos não se submetem à Sucessão Tributária?

Grotti (2011, não paginado) afirma que o instituto da concessão é antigo e pode ser considerado como a primeira forma de descentralização dos serviços públicos. A autora afirma que inicialmente, a concessão foi associada com a outorga para implantação de serviços com exclusividade para os investidores, mas que atualmente, foi introduzida uma concorrência entre os prestadores de serviço.

Na Carta Magna de 1988, no art. 175, ficou determinado que a prestação dos serviços públicos é tarefa que incumbe ao Poder Público que pode executá-lo diretamente ou ainda “sob regime de concessão ou permissão,

sempre através de licitação”. Também ficou estabelecido que lei disporia sobre demais aspectos dessas empresas de concessão ou permissão, o que ocorreu com a edição da lei 8.987/95.

Justen Filho (2003, não paginado) admite que a legislação infraconstitucional supracitada traz conceitos precários cheios de sínteses conceituais ilógicas, descaracterizando sua função de definição, devendo se desconsiderar boa parte da formulação “descritiva-normativa” da lei.

Assim, várias definições do “instituto concessão” foram formuladas pela doutrina pátria e dentre estes, destaca-se à de Araújo (2015, p. 2) para quem “a concessão de serviço público é a transferência da execução de serviço a pessoa jurídica, que o fará por sua conta e risco e por prazo determinado. [...] a titularidade do serviço não é transferida, mas simplesmente a execução.”

Mello (2010, p. 682), assim como o autor supracitado, defende que a concessão do serviço público só existe quando o serviço é privativo do Poder Público, motivo pelo qual, o que se transfere para as empresas concessionárias é tão somente o exercício da atividade e não a sua titularidade.

Justen Filho (2003, não paginado) confirma que o que ocorre é a transferência de uma “parcela da função pública”, mas que a competência continua sendo de titularidade do Estado. De modo que, o Poder Público não renuncia à prestação do serviço, como tampouco de regulamentar as condições nas quais o serviço é prestado. Assim, o Estado tem “o poder-dever de o Estado retomar os serviços concedidos, a qualquer tempo e independentemente do prazo previsto para a concessão, sempre que o interesse público o exigir.”

Vale lembrar que a natureza jurídica da concessão do serviço público é tema bastante discutido, onde parte da doutrina, como Justen Filho (2003, não paginado) entende que é contratual e outra parte, como Araújo (2015, p. 2), entende ser híbrida, guardando aspectos contratuais (questões econômicas e financeiras) e estatutário, cujo exercício não envolve as formas convencionalmente utilizadas num contrato.

Após esses conceitos introdutórios acerca da concessão do serviço público, cabe-nos agora buscar entender se a sucessão tributária prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional é aplicável àquelas concessionárias que

sucedem outra, ou seja, a questão que se levanta é: há a possibilidade de uma concessionária sucessora ser responsabilizada pelas dívidas contraídas pelo concessionário sucedido?

Em realidade, existem poucos julgados abordando essa questão e a doutrina também é incipiente. De acordo com Tambellini (2011, não paginado) em alguns casos, por força do contrato, o “ente licitante entende que a nova empresa concessionária responderá pelos débitos federais e estaduais que a empresa que detinha anteriormente a concessão contraiu durante a vigência do contrato público.” Contudo, a autora traz para a discussão o seguinte julgado:

O fisco não pode imputar a sujeição passível tributária prevista na convenção, mesmo que esta seja feita através de licitação, pois a responsabilidade pelo pagamento dos tributos nela fixada faz lei apenas entre os contratantes. Da mesma forma que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco (art. 123 do CTN), também não devem ser utilizadas por ele para eleger o sujeito passivo da exação, salvo lei geral expressa em contrário. (Recurso Especial n.º 1.088.510-DF, Primeira Turma, Julgado em 06/08/2009).

Pelo que se depreende da decisão e, considerando a natureza contratual da concessão do serviço público, nos parece acertado que somente com a efetiva sucessão é que se pode falar em responsabilidade tributária do sucessor da concessão. Esse entendimento pode ser encontrado no julgado abaixo:

SUBSTITUIÇÃO DE CONCESSIONÁRIO DE SERVIÇO PÚBLICO COM APROVEITAMENTO DE BENS DO ANTIGO CONCESSIONÁRIO. SUCESSÃO. A simples substituição de um concessionário de serviço público por outro não acarreta a sucessão, salvo se o novo concessionário aproveitar do anterior, mesmo que parcialmente, seu acervo, contratos, ponto, clientela, aviamento. **Nesta hipótese o novo concessionário sucede o anterior, inclusive em relação às dívidas dos contratos extintos antes da sucessão.** (TRT-1 – Agravo de petição AP 00497004319955010041 RJ, Segunda Turma, Volia Bomfim Cassar, Relator, Julgado em 02/04/2014, Publicado em: 10/04/2014, grifou-se).

O posicionamento acima reflete-se, principalmente, em relação à questões envolvendo obrigações trabalhistas, onde é possível encontrar decisões que anulam cláusulas contratuais que limitam a responsabilidade da concessionária relativas às dívidas trabalhistas e reconhecem a sucessão, se realmente houver ocorrido a sucessão empresarial:

CONFLITO POSITIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. PASSIVO TRABALHISTA DA ANTERIOR CONCESSIONÁRIA. SERVIÇO DE TRENS URBANOS NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. RECONHECIMENTO DE SUCESSÃO TRABALHISTA PELA JUSTIÇA DO TRABALHO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE SUCESSÃO NA JUSTIÇA COMUM. POSSIBILIDADE DE DECISÕES CONFLITANTES. PRECEDENTES.

1. Tramita perante o Juízo de Direito da 8ª Vara de Fazenda Pública do Rio de Janeiro ação declaratória, na qual se objetiva a declaração de inexistência de responsabilidade da concessionária Supervia em relação a terceiros titulares de direitos trabalhistas anteriores à concessão. Nesta foi determinada a citação dos reclamantes, autores das reclamações objeto do presente conflito, na qualidade de litisconsortes passivos necessários. Por outro lado, no âmbito das reclamações trabalhistas em questão, a execução de sentença condenatória da reclamada (FLUMITRENS ou CENTRAL) está sendo redirecionada contra a suscitante, em razão da declaração de sucessão trabalhista por haver assumido o transporte ferroviário urbano de passageiros, após assinatura de contrato de concessão, precedido de licitação, atividade que antes era exercida por FLUMITRENS e depois por CENTRAL, ambas empresas públicas ligadas à Secretaria Estadual de Transportes.

2. A mesma questão - a responsabilidade da SUPERVIA pelo pagamento da condenação trabalhista imposta em sentenças condenatórias da FLUMITRENS, depois CENTRAL, em benefício dos reclamantes/litisconsortes passivos - está sendo, portanto, objeto de conhecimento e julgamento perante a Justiça do Trabalho e perante a Justiça Estadual.

3. Compete à Justiça comum decidir a respeito da interpretação e validade de cláusulas de contrato de concessão de serviço público, a fim de dirimir questão relacionada à sucessão de obrigações trabalhistas anteriores à concessão.

4. Conflito positivo conhecido para declarar a competência da Justiça comum.

(CC 101809 / RJ CONFLITO DE COMPETENCIA 2008/0280948-5, Isabel Gallotti, Relatora, Segunda Seção, Julgado em: 11/4/2012, Publicado em: DJe 17/04/2012)

No litígio acima, o contrato realizado entre Poder Público e licitado continha uma cláusula limitadora da responsabilidade da concessionária em relação aos eventos ocorridos após a posse da atividade. Essa cláusula foi utilizada pela empresa sucessora para limitar sua responsabilidade. A relatora ressaltou que tal cláusula deveria ter sua legalidade decidida pelas regras de direito público passando a decisão sobre a existência ou não de sucessão

empresarial para a Justiça Comum, mais especificamente a 8ª vara de fazenda Pública do Rio de Janeiro.

Assim, no julgamento de 27 de janeiro de 2015, no processo 0173400-53.2003.5.01.0016 – AP, o tribunal reconheceu a existência da sucessão de empresas na concessão do serviço público e o desembargador Leonardo Pacheco no seu voto considerou que:

passando a explorar a mesma atividade que a FLUMITRENS, **valendo-se de patrimônio desta**, a SUPERVIA tornou-se, à luz da legislação trabalhista [...] responsável pelos débitos trabalhistas contraídos por aquela antes da alienação, mesmo que a declaração judicial da existência desses débitos seja posterior. (sem grifos no original)

E continua:

Ao contrário do que entende a agravante, com a sucessão de empresas o sucessor assume a posição de garantidor dos créditos trabalhistas do sucedido, mas não retira do sucedido a capacidade de ser parte, ou melhor, de ser demandado na ação trabalhista. Tanto que há a possibilidade de o sucessor demandar em face do sucedido, na Justiça Comum, por prejuízos decorrentes de obrigações trabalhistas inadimplidas.

O entendimento adotado nesse julgado está totalmente de acordo com a legislação trabalhista, mas também com o entendimento acerca da alienação de fundo de comércio e a responsabilidade do adquirente abordada nesse trabalho, ou seja, existe a responsabilidade do sucessor, caso, a sucessão seja comprovada. Indo mais além, pode-se afirmar que essa interpretação relativa aos débitos trabalhistas pode ser perfeitamente utilizada para as obrigações tributárias, posto que a sucessora é quem, de fato, opera e obtém lucros do sistema público concedido.

Assim, concordamos com o defendido por Tambellini (2011, não paginado) para quem em caso de inexistência de “aquisição do fundo de comércio da sociedade deficitária”, mas apenas uma nova relação contratual entre Administração Pública e o vencedor da licitação não há que se falar em sucessão nem em responsabilidade pelos créditos tributários devidos pelo prévio concessionário, mas se houver a sucessão é perfeitamente possível a cobrança desses débitos, conforme as disposições presentes no art. 133 do Código Tributário Nacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho objetivou discutir a sucessão tributária que decorre da previsão do art. 133 do Código Tributário Nacional, qual seja, originada a partir da alienação do fundo de comércio ou estabelecimento empresarial. Pode-se observar, ao longo do trabalho a existência de grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da temática pesquisada.

Nesse sentido, tem-se que a sujeição tributária é definida de acordo com a norma reguladora da responsabilidade do pagamento do tributo. No caso específico estudado, a legislação determina uma hipótese de sujeição passiva, sem contudo, esclarecer, o que seria o fundo de comércio, o qual com sua alienação poderá ou não gerar a responsabilização.

Com a ajuda da doutrina chegou-se a uma definição mínima do instituto como o conjunto de bens materiais e imateriais que formam uma universalidade de fato. Assim, a alienação desse conjunto de bens, também chamado de estabelecimento empresarial, pode gerar o fenômeno da sucessão tributária prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional que reveste-se de suma importância, vez que tal operação envolve interesses do Fisco, credores, empresários e até mesmo dos funcionários das empresas envolvidas.

A alienação e, conseqüentemente, a sucessão, via de regra, não pode ser presumida, mas deve existir prova de efetiva negociação, inclusive com a comprovação de identidade de objeto social, absorção de bens corpóreos e incorpóreos (ainda que parcialmente), e principalmente continuidade da atividade desempenhada pelo sucedido, além de outros requisitos que podem ser suscitados e devem ser comprovados para a caracterização da sucessão.

Toda essa exigência é necessária pela própria dificuldade de caracterização do fundo de comércio, bem como, por causa dos conflitos de interesses já explicados, sendo que, os principais interessados envolvidos serão mesmo, a Fazenda Pública, na sua ânsia arrecadatória, e o sucessor que poderá ou não ser responsabilizado por atos ocorridos antes do trespasse.

Conforme demonstrado, o sucessor pode ser responsabilizado pelos débitos tributários existentes ou em fase constitutória até à data da sucessão.

Não se esquecendo que o legislador dificultou qualquer tentativa de simulação negocial para afastar a responsabilidade tributária.

Também restou evidenciado que em, alguns casos, a jurisprudência destoa da doutrina, já que em alguns casos, há a sobreposição dos interesses arrecadatários do Fisco em detrimento dos interesses empresariais, inclusive em alguns casos com o alargamento do âmbito de aplicação do art. 133 do Código Tributário Nacional. Ou seja, em alguns tribunais, há uma exacerbação do previsto no comando legal, levando-se a uma interpretação não literal da letra da lei.

Evidentemente, não se subestima aqui, a importância da cobrança das obrigações tributárias, mas não se pode olvidar da proteção ao contribuinte, muitas vezes, o elo mais fraco nessa relação jurídica e que tal comportamento observado em alguns julgados, certamente geram incertezas e receios na classe empresarial que preferem não “ariscar-se” na aquisição de um fundo de comércio.

Por derradeiro, espera-se que todas as discussões aqui levantadas possam servir como mote de reflexão enriquecendo o debate sobre o tema.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lucia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: Ferragut, Maria Rita; Neder, Marcos Vinicius (coords). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo. Responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento. Disponível em: <https://www.pontodosconcursos.com.br/admin/imagens/upload/2178_D.pdf> Acesso em: 04 abr. 2015

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Luís Gustavo de. Transferência de estabelecimento empresarial. **Conhecimento Interativo**, São José dos Pinhais, v. 3, n. 1, p. 47-81, jan./jun. 2007. Disponível em: <<http://app.fiepr.org.br/revistacientifica/index.php/conhecimentointerativo/article/view/36>> Acesso em: 04 fev. 2015.

ARAUJO, Luiz Eduardo Diniz. Concessão de serviço público e ato jurídico perfeito. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/525829>> Acesso em 09 abr. 2015.

ARAUJO, Philippe Salomão. A responsabilidade tributária por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional (art. 133, CTN). **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3353, 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/22566>>. Acesso em: 07 set. 2014.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14653**: Avaliação de Bens: parte 4: empreendimentos. Rio de Janeiro, 2003.

BALAN JUNIOR, Osvaldo. O Estabelecimento virtual na sociedade técnica: a necessária busca de segurança jurídica nas transações comerciais. 2011. 241f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Franca, 2011. Disponível em: <www.franca.unesp.br/Home/inform/osvaldo.pdf> Acesso em 02 fev. 2015.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

BEM, Maitre Anthony. **Nantissement de fonds de commerce : notion, avantages, formalités et délai d'inscription**. 2013. Disponível em: <<http://www.legavox.fr/blog/maitre-anthony-bem/nantissement-fonds-commerce-notion-avantages-12559.htm>> Acesso em: 02 fev 2015

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 dez. 2014.

_____, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 847019/MG, 2006/0059400-4, 1ª Turma, Relator: Francisco Falcão, Julgado em: 06/09/2007, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600594004&dt_publicacao=11/10/2007>. Acesso em: 23 mar 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1452763/SP 2014/0106184-1, Segunda Turma, Relator: Mauro Campbell Marques, Julgado em: 10/06/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401061841&dt_publicacao=17/06/2014>. Acesso em 23 mar 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Conflito de Competência nº 129400/SP 2013/0265429-2, Segunda Seção, Relator: Marco Buzzi, Julgado em 11/02/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302654292&dt_publicacao=18/02/2015>. Acesso em: 23 mar 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação Cível nº AC/RN/08018969820144058400, Quarta turma, Relator: Lázaro Guimarães, Julgado: 08/11/2014. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 23 mar 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1140655/PR, Segunda Turma, Relatora: Eliana Calmon, Julgado em 17/12/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900944470&dt_publicacao=19/02/2010>. Acesso em: 23 mar 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (5. Região), Agravo de Instrumento nº AG139434/PB, Relator: Manuel Maia (convocado), Julgado em: 18/12/2014. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/InteiroTeor/publicacoes.jsp?numproc=00080574020144050000>>. Acesso em: 25 mar 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Agravo de Instrumento nº 201300218552, 1ª Câmara Cível, Relator: Ruy Pinheiro da Silva, Julgado em 20/01/2014. Disponível em: <http://www.tjse.jus.br/tjnet/jurisprudencia/relatorio_bkp.wsp?tmp.numprocesso=2013218552&tmp.numAcordao=2014635&wi.redirect=C1QGNCRKA6MUPT6QYETN>. Acesso em: 25 mar 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Agravo de Instrumento nº 201400715250, 1ª Câmara Cível, Relator: João Hora Neto (convocado),

Julgado em 27/01/2015 Disponível em:<

http://www.tjse.jus.br/tjnet/jurisprudencia/relatorio.wsp?tmp_numprocesso=201400715250&tmp_numacordao=20151207&tmp.expressao=sucessao%20de%20empresas> Acesso em: 25 mar 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Conflito de Competência nº 101809/RJ Conflito de competência 2008/0280948-5, Relatora: Isabel Gallotti, Segunda Seção, Julgado em: 11/4/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802809485&dt_publicacao=17/04/2012>. Acesso em: 06 abr 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação Cível nº AC512354/PE, Segunda Turma, Relator: Fernando Braga, Julgado: 24/02/2015. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/InteiroTeor/publicacoes.jsp?numproc=00110788720134058300>>. Acesso em: 06 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 923.012/MG (2007/0031498-0), 1ª seção, Relator: Luiz Fux, Julgado em 09/06/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28sucessao+de+empresas%29+E+%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>> Acesso em: 06 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 544.265/CE, Relator: Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, Julgado em 16/11/2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28responsabilidade+tributaria%29+E+%28%22TEORI+ALBINO+ZAVASCKI%22%29.min.&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=74>> Acesso em: 06 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 544.265/CE, Relator: Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, Julgado em 16/11/2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=multa+tributaria+133&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 07 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Agravo regimental no Conflito de Competência nº 134933/SC 2014/0173330-9, Segunda seção, Relator: Moura Ribeiro, Julgado em: 10/12/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401733309&dt_publicacao=16/12/2014>. Acesso em: 07 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1505592/RS 2014/0322493-0, Segunda Turma, Relator: Mauro Campbell Marques, Julgado em 05/03/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201403224930&dt_publicacao=11/03/2015>. Acesso em: 07 abr 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação Cível nº 569377/AL, Relatora: Joana Carolina Lins Pereira (Convocada), Terceira Turma, Julgado em: 27/11/2014. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/InteiroTeor/publicacoes.jsp?numproc=00000062720134058002>>. Acesso em: 07 abr 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 914712/PR, Primeira Turma, Relator: Luiz Fux, Julgado em 09/11/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40DTDE+%3E%3D+20100101+e+%40DTDE+%3C%3D+20110101&livre=%28fal%Eancia+superveniente%29+E+%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em: 07 abr 2015.

_____. Tribunal Regional do Trabalho (1. Região). Agravo de petição nº 00497004319955010041 RJ, Segunda Turma, Relator: Volia Bomfim Cassar, Julgado em 02/04/2014. Disponível em: <<http://bd1.trt1.jus.br/xmlui/handle/1001/551757>> Acesso em: 07 abr 2015.

CAMPOS FILHO, Wilson Carlos de; SADE, Carla Bacila. Alienação do estabelecimento empresarial. O contrato de trespasse. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=11062&n_link=revista_artigos_leitura>. Acesso em 02 abr 2015.

CARVALHO, Maria Regina Godinho de. As implicações da responsabilidade tributária na transferência do estabelecimento. In: Ferragut, Maria Rita; Neder, Marcos Vinicius (coords). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

COSTA, Ari Boemer Antunes da. Sucessão tributária empresarial. **Revista JurisFIB**, Bauru, v. III, dez. 2012. Disponível em: <<http://revistajurisfib.com.br/artigos/1359048646.pdf>>. Acesso em 10 mar. 2015.

COVIELLO FILHO, Paulo. A dificuldade e subjetividade na conceituação de fundo de comércio. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6gd9/a-dificuldade-e-subjetividade-na-conceituacao-de-fundo-de-comercio-paulo-coviello-filho>>. Acesso em: 15 jan. 2015

CASTRO, Aldemario Araújo. **As mudanças tecnológicas e os paradigmas jurídico-tributários**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/infojur/conteudo16texto.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial: Direito de Empresa**. v. 1. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CASTRO, Moema Augusta Soares de. **Manual de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DARZÉ, Andréa Medrado. Alguns aspectos polêmicos sobre a responsabilidade tributária do adquirente de estabelecimento empresarial – Art. 133 do CTN. **Revista de direito tributário**, n. 106. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito de empresa**. v. 8. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FÉRES, Marcelo Andrade. **Estabelecimento Empresarial: trespasse e efeitos obrigacionais**. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: Ferragut, Maria Rita; Neder, Marcos Vinicius (coords). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FEUSER, Anna Luiza Prado. O Crédito tributário na recuperação judicial. **Jus Navigandi**. Teresina, 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/33297/o-credito-tributario-na-recuperacao-judicial>> Acesso em: 07 abr. 2015.

FIDELIS, Lucia Sirlene Crivelaro. **Direito Tributário**. Disponível em: <<http://www.faccamp.br/direito/curso/direitoTributario1OAB.doc>>. Acesso em: 10 out 2014.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa – comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. **Imposto sobre a renda – responsabilidade do sucessor na aquisição de estabelecimento – o artigo 133 do CTN**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/874275>>. Acesso em: 04 abr. 2015.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **A experiência brasileira nas concessões de serviço público**. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/A-experiencia-brasileira-concessoes-servico-publico-artigo_0.pdf>. Acesso em 04 abr. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** 19. ed. São Paulo, Atlas, 2010.

IACOMINI, Marcello Pietro. **Estabelecimento empresarial: negócios jurídicos pertinentes**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-16082011-162044/pt-br.php>> Acesso em 24 mar. 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. As diversas configurações da concessão de serviço público. **Revista de direito público da economia**, Belo Horizonte, Editora Fórum, n.1, p.95-136, jan./mar. 2003. Disponível em: <justenfilho.com.br/wp-content/uploads/2008/12/mjf60.pdf> Acesso em: 09 abr. 2015.

LACERDA, Leandro Lima. **O estabelecimento virtual na sociedade técnica: a necessária busca de segurança jurídica nas transações comerciais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós Graduação em Direito Público e Tributário) - Universidade Cândido Mendes, 2010. Disponível em: <www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k212348.pdf> Acesso em: 15 jan. 2015.

LIMA, Jonatas Vieira de. A posição do crédito tributário no procedimento falimentar à luz do CTN e da Lei 11.101/2005. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 105, out. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11943&revista_caderno=26>. Acesso em: 03 abr. 2015.

LOPES, Braulio Lisboa. Função social de empresa e execução fiscal – sucessão – responsabilidade tributária (art. 133, I, do CTN). **De Jure**, 2006. Disponível em: <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/283/fun%c3%a7ao%20social%20empresa_lopes.pdf?sequence=1> Acesso em: 10 fev. 2015.

LUCCA, Newton de. Introdução aos comentários ao código civil brasileiro - do direito de empresa - arts. 996 a 1087. In: ALVIM, Arruda; ALVIM, Thereza. (Org.). **Comentários ao código civil brasileiro** – do direito de empresa - arts. 996 a 1087. 1. ed, v. IX, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LUCK, Alan Saldanha. As modalidades de responsabilidade tributária: Classificação e conceito. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7072>. Acesso em 10 out. 2014.

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

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MALOSA JUNIOR, Francisco Carlos. A realidade virtual como elemento transformador do estabelecimento empresarial tradicional. In: Congresso Nacional do CONPEDI/UEA, 15, Manaus. 2006. Disponível em: <conpedi.org.br/anais_manuas.html>. Acesso em: 25 mar. 2015.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro**: falência e recuperação de empresas. v. 4, São Paulo: Atlas, 2006.

_____, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro: empresa e atuação empresarial.** v. 1. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Frans. **Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio.** 37 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 133 do código tributário nacional – origem do dispositivo – evolução jurisprudencial e doutrinária – inaplicabilidade à hipótese consultada - parecer. **Revista Forense**, v. 394, 2007, p. 301-31. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00543>> Acesso em: 10 fev. 2015

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos tributários da sucessão empresarial e da desconsideração da pessoa jurídica. **Revista Jurídica UNIARAXÁ**, Araxá, v. 13, n. 12, p. 227-248, 2009. Disponível em: <<http://www.uniaraxa.edu.br/ojs/index.php/juridica/article/download/66/58>>. Acesso em: 13 jan. 2015.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MICHEL, Vinicius de Paula. O estabelecimento empresarial virtual: conceito e tutela jurídica. In: Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC, 23, 2014, Florianópolis: UFSC, 2014, p. 240 – 269.

MIRANDA, Silvia Jardim de. **A sucessão tributária na alienação do estabelecimento empresarial.** 2010, 78p. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1884/31533>>. Acesso em: 07 set. 2014.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. **A sucessão tributária na lei de recuperação judicial e falências.** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/3a2h/a-sucessao-tributaria-na-lei-de-recuperacao-judicial-e-falencias-luiz-antonio-caldeira-miretti>>. Acesso em 05 abr. 2015.

_____, Luiz Antonio Caldeira. **Os créditos tributários no processo de recuperação de empresa e de falência.** Disponível em: <http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-tributario/trabalhos_pareceres/os-creditos-tributarios-no-processo-de-recuperacao-de-empresa-e-de-falencia> Acesso em: 07 abr 2015.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: Ferragut, Maria Rita; Neder, Marcos Vinicius (coords). **Responsabilidade Tributária.** São Paulo: Dialética, 2007.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código civil comentado**. 1ª edição em e-book na 11ª edição impressa. São Paulo. Ed. RT, 2014.

OLIVEIRA, Fábio Gabriel de. A Controvertida natureza jurídica do estabelecimento empresarial. In: Encontro Nacional – CESUMA, 18, 2009 Maringá, 2009. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/anais/36/03_1398.pdf>. Acesso em 24 mar. 2015.

PACHECO, José da Silva. **Do crédito tributário na recuperação e na falência de empresário ou sociedade empresária**. 2005. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20081124182158.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2015

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEREIRA, Simone de Oliveira Lara Marcondes. A proteção constitucional do estabelecimento empresarial. **Revista da faculdade de direito**, n. 1 primeiro semestre de 2014. Disponível em: <www.usjt.br/revistadireito/numero-1/16-simone-pereira.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2015.

PORTO, Antonio Augusto Cruz. **Alienação do estabelecimento empresarial: aspectos legais relevantes**. Disponível em: <<http://www.portobotton.adv.br/fotos/pdf-2014-09-22-11-33-55.pdf>> Acesso em: 23 mar 2015.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. v.1, 26. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROBIJNS, Olivier. **La cession de fonds de commerce**. Ordre des avocats du barreau de Liège: Espace entreprises. Disponível em: <[http://www.barreaudeliege.be/UserFiles/cession%20de%20fonds%20de%20commerce\(1\).pdf](http://www.barreaudeliege.be/UserFiles/cession%20de%20fonds%20de%20commerce(1).pdf)>. Acesso em: 02 fev 2015

ROMANO, Mauro. **Le valutazioni economiche per l'impairment test dell'avviamento**: un'indagine empirica sui bilanci delle società quotate italiane. Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli. Tesi di laurea in Valutazioni d'azienda. 2010. Disponível em: <<http://tesi.eprints.luiss.it/352/1/montemurro-tesi.pdf>> Acesso em: 02 fev. 2015.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SA, Modesto Carvalho. **Comentários ao código civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTOS JÚNIOR, Clélio Gomes dos. **Dos efeitos da falência sobre os créditos tributários**. 2010, 110f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) - Faculdade de direito Milton Campos. Nova Lima, 2010
Disponível em:
<http://www.mcampos.br/POSGRADUACAO/Mestrado/dissertacoes/2010/clelio_gomesdossantosjuniordosefeitosdedireitodevoto.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2015

SEQUEIRA, Mariana Agostini de. A responsabilidade tributária na sucessão empresarial. Escola Superior de Magistratura, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em:
<http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2012/trabalhos_12012/marianaagostinisequeira.pdf>. Acesso em 8 abr. 2015

SERRA NEGRA, Carlos Alberto; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho, AMARAL PIRES, Marco Antonio; LAGE, Walmir Moreira; COUTINHO, Walter Roosevelt. Discussão, mensuração e avaliação do *goodwill*: da questão teórica à prática empresarial, In: **CLADEA**, República Dominicana, 2004.

SOARES, Rachel Neves. Breve análise dos tipos de sujeição passiva tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 106, nov 2012. Disponível em:
<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revisata_artigos_leitura&artigo_id=12495>. Acesso em 8 abr. 2015.

TAMBELLINI, Luciana Sobral. **Sucessão tributária na licitação**. Disponível em:<<http://www.diamantino.com.br/html/opiniao.aspx?ID=3&Opiniaoid=29>>. Acesso em: 14 mar 2015.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Simpósio de responsabilidade tributária**. 2011, Disponível em:
<<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs976.doc>>, Acesso em 15 jan 2015.

TEDESCHI, Sérgio Henrique. O contrato de trespasse de estabelecimento empresarial e sua efetividade social. 2009, Dissertação (Mestrado em direito) - Centro Universitário Curitiba. Curitiba, 2009. Disponível em:
<tede.unicuritiba.edu.br/dissertacoes/SergioHenriqueTedeschi.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015

TOKARS, Fábio. **Estabelecimento empresarial**. São Paulo: LTr, 2006.

TURCHETTI, Daniela Palhares. **Arrendamento de estabelecimento empresarial**. 2014, Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal De Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014. Disponível em <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-9K9SUR>>. Acesso em 23 mar. 2014.

VISCONTI, Roberto Moro. **La valutazione economica dell'avviamento**. Il diritto industriale n. 5/2009, p. 470-481. Disponível em:
<<http://www.morovisconti.com/workspace/uploads/documents/valutazione-avviamento.pdf>> Acesso em: 02 fev. 2015.