
Sucessão Tributária Empresarial

Ari Boemer Antunes da Costa*

1 INTRODUÇÃO

A norma jurídica tributária prevê a sujeição passiva, identificando neste plano o contribuinte e o responsável tributário (Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único, incisos I e II). O objetivo do presente estudo é a análise de aspecto próprio da norma atributiva de responsabilidade, mais especificamente aquele que diz respeito a um sujeito em especial, o empresário (Código Tributário Nacional, art. 132 e 133).

A importância do tema esta em sua vertente interdisciplinar, onde se obriga o estudo das normas tributárias em estreita correlação com as normas de Direito Empresarial. Impossível a compreensão adequada do instituto da responsabilidade tributária do empresário sem prévio conhecimento das normas que o determinam. E não só a ele, mas também à sua atividade e

*Mestre em Direito, Especialista em Direito Empresarial, Especialista em Direito Tributário, Professor de Direito Empresarial, Professor de Direito Financeiro e Tributário, Advogado e Procurador do Município de Marília (SP).

o seu estabelecimento, vez que interagem no âmbito do atual Direito de Empresa (Código Civil, Parte Especial, Livro II).

O título, Sucessão Tributária Empresarial, portanto, busca delinear este contexto e expressa, de forma sintética, a transferência da responsabilidade pela obrigação tributária por sucessão do empresário, na empresa e no estabelecimento. Todo estudo se desenvolverá com esta finalidade e de acordo com o roteiro que ora se põe a prumo.

A responsabilidade tributária (Capítulo 2) em seu aspecto mais amplo deverá ser cindida para destacar o sujeito passivo indireto, o chamado responsável tributário em sentido estrito. Feita a cisão será necessário delinear a forma pela qual aquele que não praticou o fato gerador pode vir a assumir tal responsabilidade.

Para a finalidade pretendida e sempre com o objetivo de delimitação do tema, não se pode passar ao largo das modalidades de responsabilização e o momento de sua ocorrência em relação a obrigação. Objetiva-se por em relevo a responsabilidade por transferência e, em sua subdivisão, a responsabilidade por sucessão (Capítulo 3), a qual pode se dar por sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado ou, ainda, por sucessão comercial.

De acordo com a correlação interdisciplinar pretendida imprescindível é a atualização das nomenclaturas utilizadas pelo Direito Tributário e, justificadamente, sua conformação ao Direito de Empresa e seus três elementos basilares: empresário, empresa e estabelecimento.

Justificadamente, como dito, em razão de que o próprio legislador determina que assim o seja e impõe que desta forma se faça (Capítulo 4). Cumpre, desta feita, ao operador do Direito empenhar-se por dar-lhe consecução.

Desta forma, fica claro – como se pretende demonstrar – que no âmbito da sucessão tributária empresarial (Capítulo 4) pode-se identificar as denominadas responsabilidades por sucessão do empresário (Capítulo 5), na empresa (Capítulo 6) e no estabelecimento (Capítulo 7).

A matéria correlata de Direito Empresa com a responsabilidade tributária por sucessão do empresário é a reorganização empresarial que ocorre através de fusão, incorporação, cisão e, com ressalvas, da transformação. Responsabilidade tributária por sucessão na empresa tem, no Direito de Empresa, a atividade empresária (ou simplesmente empresa) e sua continuidade, ou não, como elemento que a determina. E a responsabilidade tributária por sucessão no estabelecimento tem pertinência com sua alienação, matéria própria do Direito de Empresa.

Portanto, para cada uma daquelas situações se pretende apontar a forma como se dá a responsabilização tributária. Não é trabalho de fácil consecução, vez que a doutrina no mais das vezes se atém aos elementos teóricos da responsabilidade tributária e passa ao largo de aprofundamentos interdisciplinares. É este, contudo, o objetivo pretendido.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Sujeito passivo de uma obrigação tributária pode ser tanto o contribuinte como o responsável (CTN, art. 121, parágrafo único, I e II), ambos sempre determinados por lei e, em conseqüência, devedores. Pode-se dizer que existe a responsabilidade tributária em sentido lato, esta abrangendo o contribuinte e o responsável em sentido estrito.

A responsabilidade tributária em sentido lato ou amplo “*é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária*”¹, ou seja, se refere não só ao contribuinte como também ao responsável.

O contribuinte é sujeito passivo natural², tem ele o dever de cumprir a obrigação tributária, seja esta principal ou acessória. Sua relação com a obrigação tributária é direta, ele praticou o fato imponible (art. 121, parágrafo único, I). Por tal raciocínio é que o contribuinte é também denominado de sujeito passivo direto³.

Responsabilidade em sentido estrito “*é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.*”⁴

O responsável em sentido estrito ou simplesmente responsável, é expressão que faz referência “*à uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma impositiva*” mas à qual é atribuído o “*dever de efetuar a prestação*”⁵. A relação do responsável com o fato imponible é indireta, é um terceiro que não o praticou, mas que por imperativo legal tem

1 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. rev., atual., e ampl – São Paulo: Malheiros, 2005. p. 159.

2 HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 17ª ed. rev., atual., e ampl - São Paulo: Atlas, 2008. p. 466.

3 SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 635.

4 MACHADO, op. cit., p. 159.

5 HARADA, op.cit., p. 466.

o dever – a responsabilidade - de cumprir a obrigação tributária (art. 121, parágrafo único, II; e 128). Deste modo o sujeito passivo indireto¹ tem responsabilidade (*haftung*) sem ter o débito (*schuld*)².

Em síntese, responsável é “o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo exposto da lei.”³

A relação pessoal e direta do contribuinte com o fato gerador da obrigação tributária não autoriza, no que se refere ao responsável, arbitrariedade da lei. É pressuposto da responsabilização que o sujeito esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, um vínculo indireto (CTN art. 128) determinado por lei para atender a conveniência ou necessidade do fisco⁴.

A responsabilização, a obrigação pelo pagamento do tributo imposta pelo legislador, visa sem dúvidas a facilitação da *fiscalização e arrecadação de tributos*.⁵

Por se tratar de regra a atribuição do dever legal pelo cumprimento da obrigação tributária ao contribuinte, sujeito passivo direto, a lei que atribui responsabilidade a terceiro deve fazê-lo de modo exposto, claro, “*não podendo deixar qualquer dúvida a respeito da matéria*.”⁶

Neste sentido Eduardo Sabbag assevera que “*é vedada a ‘transferência implícita’ do encargo a outrem. Além disso, os casos de responsabilidade não estão delineados em ‘legislação’, mas em lei. De fato, a sujeição passiva – direta ou indireta – submetem-se à reserva legal (art. 97, III, CTN), isto é, à necessidade de lei formal.*”⁷

Diante do que até o momento se apura, impõe-se constatar que a inexistência de vínculo entre sujeito e fato impositivo decorre na impossibilidade de se tratar de uma legítima responsabilização.

1 ABBAG, op. cit., p. 635

2 ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p 434

3 MACHADO, op. cit., p. 159

4 ROSA Jr., op. cit., p. 434

5 SABBAG, op.cit., p 638

6 ROSA Jr., op. cit., p. 433

7 SABBAG, op. cit., p. 639

Kiyoshi Harada autoriza utilizar os elementos da responsabilidade civil na responsabilidade tributária pois, ao tratar desta e fazendo menção a Álvaro Villaça Azevedo e Hugo de Brito Machado, assevera que o conceito de responsabilidade no direito obrigacional é o mesmo da responsabilidade tributária, qual seja, o “*dever de tornar efetiva a prestação*”.⁸

Isto significa dizer que é imperativa a existência de um vínculo entre sujeito passivo e fato gerador. Apenas com a existência deste vínculo, um nexo de causalidade entre responsável e fato imponible, é que se pode atribuir obrigação tributária.

Inexistindo nexo causal não há que se falar em responsabilização. A partir desta constatação – o que merece acurados estudos em prol da teoria do Direito Tributário – pode-se pressupor como verdadeira a premissa de que o nexo causal é “fato gerador” da responsabilidade tributária. O estudo deste “fato gerador” permite questionar a legalidade ou ilegalidade da norma.

Importa, desta feita, em um primeiro momento apurar a existência do nexo causal, um vínculo entre sujeito e fato imponible e, constatado este, apurar sua intensidade. Quanto maior a intensidade menor a possibilidade de se tratar de responsável, mas sim de contribuinte, já que se terá apurado uma relação pessoal e direta do sujeito com o fato imponible – vinculação econômica⁹. No outro extremo, a total inexistência de nexo causal determina a inexistência de vinculação e, portanto, de responsabilidade tributária.

Quanto a vinculação econômica acima citada e adotada pelo Código Tributário Nacional, esclarece Eduardo Sabbag, utilizando a expressão “*critério econômico de incidência*”, que é este que autoriza “*cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato imponible, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania*”¹⁰. Ter-se-á, neste caso, contribuinte.

Desta feita, observando o nexo de causalidade entre o sujeito e fato imponible, apenas será possível cogitar de obrigação e responsabilização de terceiro quando tal vinculação se encontrar no ponto intermédio – vinculação de fato.

Neste sentido é claro Luiz Emygdio F da Rosa Jr.:

... a lei não pode eleger qualquer terceiro como responsável tributário, pois tem de ser pessoa vinculada de alguma forma ao fato gerador, menos a econômica, porque o contribuinte é que tem relação pessoal e direta de tal natureza com o fato gerador.¹¹

8 HARADA, op. cit., p. 466.

9 ROSA Jr., op. cit., p. 434.

10 SABBAG, op. cit., p. 637

11 ROSA Jr., op. cit., p. 434

Hugo de Brito Machado, no mesmo teor:

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.¹

Eduardo Sabbag:

... o legislador não tem liberdade para designar 'qualquer terceiro' como responsável tributário, porque o mencionado dispositivo legal determina que o escolhido tenha uma vinculação mínima, de qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação. Menos, é claro, aquela vinculação de natureza pessoal e direta, porque quem a tem é o contribuinte. Portanto, é de suma importância a aferição da intensidade do vínculo, que, existindo, deve se mostrar na dosagem precisamente correta.²

É relevante, por fim, assentar que a responsabilização de terceiro diz respeito tão somente a obrigação principal. No entanto, por força do artigo 113, a obrigação acessória, quando esta se tratar de penalidade pecuniária, se converte em principal e, portanto, alcançará o responsável.

2.1 MODALIDADES

Utilizando a expressão sujeição passiva indireta para se referir a responsabilidade tributária, necessário analisar suas modalidades: a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Kiyoshi Harada – dentre outros – assenta o entendimento da responsabilidade tributária dividida em duas modalidades como acima apontado e ora adotado. Importa, no entanto, ressaltar que são variados os critérios para analisar a questão. Ricardo Alexandre,³ por exemplo, trata de ambas utilizando-se de classificação da responsabilidade tributária.

Sejam modalidades ou classificações da responsabilidade tributária subsume-se que se tratam de hipóteses em que “*a obrigação nasce tendo por devedor um contribuinte, mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a um responsável*”.⁴

1 MACHADO, op. cit., p. 159

2 SABBAG, op. cit., p. 638

3 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2007. P. 292.

4 ALEXANDRE, op. cit., mesma p.

Se a sujeição passiva se dá *antes da ocorrência do fato gerador* se terá responsabilidade por substituição. Se a sujeição se dá *posteriormente a ocorrência do fato gerador* se terá responsabilidade por transferência.

Necessário complementar esta divisão para analisar a intensidade da atribuição da responsabilidade, a qual pode ser: exclusiva do terceiro, solidária entre contribuinte e responsável e subsidiária do responsável em relação ao contribuinte⁵.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.⁶ conclui que todas as figuras possíveis de responsáveis tributários estão contidos na parte final do artigo 128. Citando Ricardo Lobo Torres⁷ diz que há substituto quando o responsável “*fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste*”, ter-se-á neste caso responsabilidade exclusiva; e que serão “*responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto ao contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo*”, neste caso se tratará de responsabilidade por transferência.

Com Bernardo Ribeiro de Moraes⁸, que também utiliza de dois grupamentos, tem-se *responsabilidade tributária originária* ou *de primeiro grau*⁹ em razão de que, não importando o momento – seja antes ou depois do inadimplemento da obrigação – é sempre o mesmo o obrigado, é o contribuinte ou o substituto tributário, *no caso, a sujeição passiva, direta ou indireta, aparece desde o nascimento da obrigação tributária originária; e responsabilidade tributária derivada* ou *de segundo grau* quando há sujeitos distintos no momento anterior e posterior ao inadimplemento da obrigação tributária, se tratará de responsável aquele ao qual é atribuída a responsabilidade com o inadimplemento.

Luiz Emygdio complementa ainda para destacar a *responsabilidade solidária pura*, de direito comum, em que a obrigação pode ser exigida tanto do contribuinte como do responsável, não comportando benefício de ordem deste para com aquele (artigo 124 parágrafo único); *responsabilidade subsidiária* do responsável para com o contribuinte, com destaque para o benefício de ordem; e *substituto legal tributário* que, como a própria denominação leva a concluir, substitui, ocupa o lugar do contribuinte, que é excluído da relação jurídico-tributária, “*o substituto legal tributário é considerado atualmente sujeito passivo direto e não indireto como entendia a doutrina no passado.*”

5 ROSA Jr., op. cit., p. 434

6 ROSA Jr., op. cit., p. 434/436

7 apud Rosa Jr., p.

8 apud Rosa Jr., p.

9 Eduardo Sabbag também se utiliza das expressões “*responsabilidade originária*” ou “*de 1º grau*” e “*responsabilidade derivada*” ou “*de 2º grau*”. Op. cit., p. 644 e 648.

Hugo de Brito Machado:

A lei pode, ao atribuir a alguém, a responsabilidade tributária (em sentido restrito), liberar o contribuinte. Mas pode também atribuir responsabilidade apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte. E tanto pode ser total como pode ser parcial (CTN, art. 128).¹

No mesmo sentido SABBAG, que deixa claro que responsabilidade subsidiária e supletiva são expressões utilizadas com o mesmo sentido.²

Feitas estas considerações quanto a intensidade da responsabilidade, tema em que se retornará no momento oportuno, adota-se como critério a existência de duas modalidades de responsabilidade, por substituição e por transferência.

Faz-se neste momento um recorte. De acordo com o tema de estudo – Sucessão Tributária Empresarial –, necessário limitar esforços na responsabilidade tributária “por transferência”. E não só. Subdividindo-se esta em responsabilidade por sucessão, por solidariedade e de terceiros³, há de se tratar apenas da responsabilidade por sucessão.

Rosa Jr. ao tratar das espécies de responsabilidade por sucessão menciona as seguintes:

a) sucessão imobiliária (CTN, art. 130); b) sucessão inter vivos de bens adquiridos ou remidos (CTN, art. 131, I); c) sucessão causa mortis (CTN, art. 131, II e III); d) sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado (CTN, art. 132); e) sucessão comercial (CTN, art. 133).⁴

De acordo com tal distribuição, interessa aos lindes do presente estudo a “sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado” e a “sucessão comercial”.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

A responsabilidade por sucessão tem suas regras previstas no artigo 129 e seguintes do Código Tributário Nacional. Este primeiro dispositivo trata do elemento temporal, ou seja, “*disciplina a aplicabilidade no tempo das normas sobre responsabilidade por sucessão*”⁵ especializando na sucessão o princípio geral de aplicação da legislação tributária contido no artigo 105⁶.

1 MACHADO, op. cit., p. 159

2 SABBAG, op. cit., p. 641

3 SABBAG, op. cit., p. 636

4 ROSA Jr., op. cit., p. 440

5 ALEXANDRE, op. cit., p. 303.

6 HARADA, op. cit., p. 468

A responsabilidade dos sucessores é forma de sujeição passiva indireta por transferência porque a obrigação tributária nasce em relação à pessoa do contribuinte, mas em razão de eventos previstos nos arts. 130 a 133 do CTN, ocorridos após o fato gerador, transfere-se para as pessoas dos terceiros referidos nos mesmos dispositivos.⁷

Destarte, sendo a sucessão consequência da transferência por lei da responsabilidade a terceiro, determinou o legislador a obrigação como condição apta para gerá-la. Ou seja, ocorrido o fato imponible surge a obrigação tributária e, apenas com esta, será possível cogitar de sucessão.

E mais, o fato imponible deve ser anterior o evento previsto em lei, já que, se posterior, não haverá que se falar em sucessão e responsável, mas sim em contribuinte.⁸

Interessante observar que a redação do dispositivo em tela é prolixo, incluindo o lançamento como condição, o que parece de relevo apenas em um primeiro momento. Atente-se ao fato que ao tratar de créditos constituídos, em constituição e à constituir, o legislador em verdade está a dizer que o lançamento e o crédito dele decorrente são irrelevantes para determinar a sucessão.

Tal constatação leva a conclusão de que para se falar em responsabilidade por sucessão, o que importa é a existência de obrigação tributária e não o crédito tributário. Este pode ainda não ter sido lançado, estar em vias de lançamento ou vir a ser lançado.⁹

Hugo de Brito Machado:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.¹⁰

Luiz Emygdio F da Rosa Jr.:

O sucessor tributário somente responde pelo pagamento de multas moratórias, que decorrem do não pagamento do tributo no prazo legal pelo contribuinte, mas não responde, em princípio, pelas multas punitivas em razão do princípio da personalização da pena, salvo quando o transmitente aliena o seu negócio para eximir-se do pagamento da multa.¹¹

7 ROSA Jr., op. cit., p. 439

8 ROSA Jr., op. cit., p. 440

9 ALEXANDRE, op. cit., p. 303.

10 MACHADO, op. cit., p. 160

11 ROSA Jr., op.cit., p. 440

Em verdade o artigo 129 afirma a natureza declaratória do lançamento, vez que este é irrelevante para a responsabilidade dos sucessores¹. O que importa é o fato gerador ou imponível e, em consequência, vez que surgida com este, a obrigação.

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL

O Código Tributário Nacional trás a previsão da sucessão empresarial e delimita seus moldes nos artigos 132 e 133 e, conforme já destacado, são denominadas respectivamente por Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. de “*sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado*” e a “*sucessão comercial*”.

Observe-se que não se nega aqui aplicabilidade aos empresários da sucessão imobiliária (CTN, art. 130), da sucessão inter vivos de bens adquiridos ou remidos (CTN, art. 131, I) e da sucessão causa mortis (CTN, art. 131, II e III), mas o estudo volta-se àquelas que sejam de aplicação eminente no âmbito empresarial.

O sentido da expressão sucessão empresarial utilizada é amplo, abrangendo tanto as formas de reorganização empresarial, aquelas decorrentes da extinção e as hipóteses de alienação do fundo de comércio ou estabelecimento empresarial.

Portanto, tem-se sucessão tributária empresarial por reorganização, decorrente de extinção e por alienação, ou, respectivamente, nas denominações inicialmente atribuídas, sucessão de pessoa jurídica de direito privado, sucessão de empresa e sucessão comercial.

Necessário, contudo, antes de passar ao estudo de tais elementos, trazer a relevo que este estudo de institutos de natureza empresarial – de direito de empresa – é imprescindível para a compreensão da sucessão tributária empresarial. É imperativo apontado pelo próprio Código Tributário Nacional ao tratar da interpretação e integração da legislação tributária em seus artigos 107 a 112.

Neste ponto pode-se destacar com Ricardo Alexandre que interpretação e integração são “*a parte da ciência jurídica que estuda os métodos e processos lógicos que visam a definir o conteúdo e o alcance das normas jurídicas*”.²

E pontifica Hugo de Brito Machado:

Em síntese, a interpretação, em sentido amplo, é a atividade de conhecimento do sistema jurídico, desenvolvida com o objetivo de resolver o caso concreto, seja pela aplicação de uma norma específica, seja pela aplicação de uma norma mais geral, seja pelo uso de um dos meios de integração. Interpretação, em sentido restrito, é a busca do significado de

1 ROSA Jr., op. cit., p. 439

2 Op. Cit., p. 237.

uma norma. Integração, finalmente, é a identificação de uma norma que, não tendo sido elaborada para casos do tipo daquele que se tem a resolver, a ele se ajusta, em face de um critério autorizado pelo legislador.³

É neste teor que o Código Tributário Nacional relaciona a ordem sucessiva (sequência taxativa e hierarquizada) de métodos para suprimento das lacunas ou integração que devem ser observados pela autoridade fiscal e pela autoridade judiciária (artigo 108): a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade.

Aqui há que se notar que importam ao presente estudo os princípios gerais do direito privado, é de se observar que não são estes mencionados pelo artigo 108. E não o são porque se tratam de instrumentos de definição de institutos de direito privado utilizados pelo direito tributário e não de integração, daí seu tratamento em separado no artigo 109. Ou seja, no Direito Tributário são mantidos os institutos tal como reconhecidos pelo direito privado (civil, empresarial e trabalhista).

No direito privado os princípios são distintos daqueles que informam o direito público, preponderando o tratamento igualitário pela lei (e não supremacia) e a disponibilidade dos interesses como regra (e não a indisponibilidade).

Os efeitos decorrentes da aplicação da legislação tributária são determinados por esta – efeitos tributários -, não havendo que se falar em efeitos civis da legislação tributária (efeitos civis são relevantes para o direito privado).

Esse preceito é uma reafirmação da autonomia do Direito Tributário, porém, está a indicar a necessidade de relacionamento com o Direito Privado, na medida em que a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo do Direito Civil ou do Comercial são vinculantes dentro do Direito Tributário, em inexistindo norma expressa em sentido contrário. ... Em suma, os princípios gerais de direito privado têm plena eficácia no campo do Direito Tributário, embora sujeitos às alterações quanto aos efeitos tributários.⁴

O artigo 110 faz remissão à Constituição Federal, Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, sendo considerado como extensão do dispositivo anterior. Em sendo todas leis maiores dos respectivos entes da Federação, não pode a legislação subordinada, de forma expressa ou tácita, modificar as definições de direito privado por elas utilizadas.

Passa-se, desta feita, ao estudo dos lineamentos do Direito de Empresa, vez que tais institutos devem ser compreendidos e considerados tal como definidos pelo direito privado. Seus efeitos, este sim, referem-se ao Direito Tributário e se refletirão de forma decisiva nos capítulos que se seguem.

³ Op. Cit. p. 116.

⁴ Harada, op. cit., p. 456.

4.1 DIREITO DE EMPRESA

Preliminarmente ao estudo da sucessão tributária empresarial nos moldes acima delineados, é necessário vislumbrar o sujeito por ela referido, o empresário.

De fato, o Código Civil (Lei 10.406/2.002), acolhendo o Direito de Empresa em seu Livro II da Parte Especial, determina a aplicação de sua sistemática ao Direito Tributário. Desta feita, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), sendo anterior àquele dá ensejo a estudos que adequem institutos tributários com os lineamentos do regime empresarial. Exige, em outros termos, um estudo interdisciplinar, vez que não há como compreender os termos da sucessão empresarial sem entender o que é empresa.

Sem apego ao conteúdo histórico, o que refoge aos lindes do estudo, necessário delinear o Direito de Empresa e seus componentes para, em seguida, passar ao estudo da sucessão tributária empresarial.

O Direito de Empresa está lastreado em três pilares fundamentais: o empresário, a empresa e o estabelecimento. Interessa a esta percepção a definição de empresa como a *“atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens e serviços, exercida, profissionalmente, pelo empresário por meio do estabelecimento.”*¹

Estes pilares são apurados quando se cotizam os artigos 966 e 1.042 do Diploma Civil:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

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

Determinados e fundamentados, necessário analisar, mesmo que perfunctoriamente, estes três elementos imprescindíveis para a sucessão empresarial.

4.1.1. EMPRESÁRIO

O artigo 966 trás o sujeito – aspecto subjetivo da empresa -, o qual é denominado empresário, um profissional. Profissional é aquele que organiza determinada

1 DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: 8. direito de empresa*. 2ª ed. ref. – São Paulo: Saraiva, 2009. p. 52.

atividade com habitualidade e objetivo de lucro. Inexiste exercício de uma atividade empresarial sem o elemento profissionalismo.

Ao tratar do profissionalismo, Fábio Ulhoa Coelho² determina que três ordens de considerações devem ser tomadas: habitualidade, pessoalidade e monopólio de informações.

Diante do exercício da atividade econômica de forma esporádica não há que se falar em profissionalismo e, por conseqüência, em empresário. O empresário, ele próprio, é o organizador da atividade, podendo fazê-lo por intermédio de empregados. Estes, no entanto, mesmo que incumbidos de organização, não o fazem em nome próprio, mas o fazem em nome do empregador empresário. O terceiro elemento é a titularidade exclusiva do empresário das informações sobre seus produtos ou serviços, daí o monopólio.

O empresário em sentido lato pode ser uma pessoa física ou natural, quando lhe é atribuída a denominação de empresário individual (Código Civil, art. 966 e seguintes) ou, ainda, uma pessoa jurídica, quando a denominação é de sociedade empresária (Código Civil, art. 981 e seguintes). Esta percepção é complementada pelo artigo 1.142 que trata do estabelecimento.

São pessoas jurídicas de direito privado não só as sociedades, mas todas aquelas previstas no artigo 44 do Código Civil, as associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos. A estas se acrescentem, na forma do Decreto 200/67, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Realizada esta delimitação é necessário determinar que são pessoas jurídicas de direito privado de natureza civil as associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos. As sociedades, por sua vez, podem ser de natureza civil, de onde se destacam as sociedades simples (artigo 997 e seguintes), e de natureza empresária, onde se tem as sociedades em nome coletivo (artigo 1.039 e seguintes), em comandita simples (artigo 1.044 e seguintes), limitadas (artigo 1.052 e seguintes), anônimas (artigo 1.088 e 1.089 c/c Lei 6404/76) e em comandita por ações (artigo 1.090 a 1.092 c/c Lei 6404/76).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista que desenvolvem atividade econômica são pessoas jurídicas de direito privado de natureza empresária.

² COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 16ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 11/12

4.1.2. EMPRESA

O sujeito – empresário individual ou sociedade empresária – organiza uma atividade econômica ou, ainda, empreendimento, ao qual se atribui a nomenclatura de empresa (aspecto funcional). Empresa, portanto, não é qualquer atividade, é necessária a natureza econômica. E mais, nem toda atividade econômica é considerada empresa, mas apenas aquelas voltadas a (a) produção de bens ou indústria, (b) produção de serviços ou prestação de serviços, (c) circulação de bens ou comércio de bens e (d) circulação de serviços ou comércio de serviços.

Fábio Ulhoa delinea estes quatro elementos:

Produção de bens é a fabricação de produtos ou mercadorias. Toda atividade de indústria é, por definição, empresarial. Produção de serviços, por sua vez, é a prestação de serviços. [...] A atividade de circular bens é o comércio, em sua manifestação originária: ir buscar o bem no produtos para trazê-lo ao consumidor. É a atividade de intermediação na cadeia de escoamento de mercadorias. O conceito de empresário compreende tanto o atacadista como o varejista, tanto o comerciante de insumos como o de mercadorias prontas para o consumo. [...] Circular serviços é intermediar a prestação de serviços.¹

Empresa é atividade econômica voltada à indústria, prestação de serviços ou comércio através da qual se pretende gerar lucro². Quanto ao lucro é este o fim da atividade econômica de natureza empresarial. Esta observação é importante, vez que, sendo o lucro meio, não o fim – objetivo - da atividade, não será esta empresarial.

Desta delimitação decorre afirmar a existência de um universo de atividades, das quais algumas são determinadas como econômicas e, dentre estas, algumas que são consideradas empresariais, ou seja, organizadas por empresários.

Portanto, o sujeito empresário organiza a empresa. Organização é a articulação pelo empresário dos quatro fatores de produção: capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia³.

No âmbito do direito privado, não sendo empresarial a atividade econômica por força do não enquadramento às atividades acima apontadas, será ela civil. A prestação de serviços direta sem organização de empresa, mesmo que profissionalmente, é civil, assim como os profissionais intelectuais, empresários rurais não registrados na Junta Comercial e Cooperativas.⁴

1 COELHO, op. cit., p. 14.

2 COELHO, op. cit., p. 13.

3 COELHO, op. cit., p. 14

4 COELHO, op.cit., p. 16.

4.1.3 ESTABELECIMENTO

O aspecto objetivo da empresa é o estabelecimento que, por sua vez, é uma universalidade de bens e direitos, ou seja, um conjunto de bens e direitos organizado pelo empresário para que nele se desenvolva a empresa.

Denomina-se universalidade de bens e direitos em razão de se tratar de – nos termos da lei – um conjunto, uma reunião de vários elementos necessários que torne possível o desenvolvimento da empresa. É instrumento de trabalho do empresário.

*O estabelecimento é o aspecto patrimonial da empresa, por ser uma universalidade de direito sui generis, composta de bens materiais ou imateriais, operados pelo empresário individual ou sociedade empresária, no exercício da atividade econômica organizada para produção e circulação de bens ou serviços.*⁵

5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO DO EMPRESÁRIO

A sucessão de pessoa jurídica de direito privado diz respeito às possibilidades de reorganização empresarial. É esta instituto de direito empresarial, uma prerrogativa atribuída ao empresário⁶ e utilizada pela legislação tributária como instrumento para atribuição de responsabilidade a terceiros. Não se pode dissociar ao tema que ora se desenvolve a matéria desenvolvida ao início do capítulo quatro, vez que aqui também se tratará de institutos de Direito Empresarial por imperativo do Direito Tributário. Ficam evidentes os motivos ensejadores de tal previsão ao se analisar as hipóteses de reorganização empresarial: fusão, incorporação, cisão e transformação.

Atente-se que a nomenclatura utilizada – sucessão de pessoa jurídica de direito privado – é adequada, vez que diz respeito a continuidade da atividade empresária, a empresa, por outro ou outros empresários constituídos sob a forma de sociedade. Em outros termos, diz respeito a sucessão do empresário.

Anote-se que se trata de responsabilização de terceiro de forma exclusiva⁷, não havendo que se falar em qualquer resquício de responsabilidade às sociedades fusionadas, incorporadas e cindidas em razão de sua extinção. Quanto às sociedades transformadas, algumas considerações serão feitas.

5 DINIZ, op. cit., p. 54.

6 NEGRÃO, Ricardo. *Direito empresarial: estudo unificado*. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 89.

7 ROSA Jr., op. cit., p. 434.

Neste sentido decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp. 242721/SC):

TRIBUTÁRIO – ICMS – COMERCIAL – SOCIEDADE COMERCIAL – TRANSFORMAÇÃO – INCORPORAÇÃO – FUSÃO – CISÃO – FATOR GERADOR – INEXISTÊNCIA.

I – Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial.

II – A sociedade comercial – pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen).

III – Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil.

IV – A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS.

Necessário o alerta de que a reorganização empresarial não se confunde com as formas de associação empresarial ou grupos de sociedades, onde se identificam os grupos de fato, grupos de direito e consórcios.

O grupo de fato é constituído por controladora e controlada ou sociedades coligadas.

...

O grupo de direito, também chamado holding, está previsto no art. 265 da LSA e se estabelece mediante convenção pela qual as sociedades se obrigam a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos ou a participar de atividades ou empreendimento comuns.

...

O consórcio – ou em inglês joint venture – nada mais é do que o contrato entre duas sociedades, sob o mesmo controle ou não, para executar determinado empreendimento.¹

Em todas estas formas de associação as sociedades permanecem com suas respectivas personalidades jurídicas e responsabilidades por direitos e deveres, inclusive tributários. Pode haver outra forma de responsabilidade tributária, mas não decorrente de reorganização, ou seja, por força da sucessão de empresa.

5.1 FUSÃO

A fusão é uma forma de reorganização empresarial em que duas ou mais sociedade empresárias se unem para, extinguindo-se, dar origem a uma nova sociedade. Esta nova pessoa jurídica será sucessora em direito e deveres daquelas que se extinguíram.

¹ NEGRÃO, op. cit., p. 91/92.

Sua previsão legal, no que se refere às sociedades contratuais, está contida nos artigos 1.119 e 1.120 do Código Civil, e no que se refere às sociedades institucionais no artigo 228 da Lei 6404/76.

Hugo de Brito Machado destaca a fusão como sendo a operação “*pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (Lei 6.404, art. 228).*”²

Em outros termos “*a empresa oriunda da fusão responderá pelos tributos devidos pelas empresas fusionadas*”³, ou, ainda, adequando a terminologia ao Direito de Empresa: A sociedade empresária oriunda da fusão responderá pelos tributos devidos pelas sociedades empresárias fusionadas.

5.2 INCORPORAÇÃO

A incorporação consiste na forma de reorganização empresarial em que uma sociedade, incorporadora, absorve duas ou mais sociedades empresárias, incorporadas. As sociedades absorvidas são extintas e a incorporadora é considerada sucessora de direitos e obrigações daquelas.

No que tange à sociedade contratuais, a incorporação está prevista nos artigos 1.116 a 1.118 do Código Civil e no artigo 227 da Lei 6.404/76 quanto às sociedades institucionais.

Hugo de Brito Machado, nos termos da legislação pertinente, anota que incorporação é a “*operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei 6404, art. 227).*”⁴

Deste modo, a sociedade incorporadora responderá pelos tributos devidos pela sociedade incorporada.⁵

5.3 CISÃO

Cisão é a operação pela qual uma sociedade empresária versa, total ou parcialmente, seu patrimônio para, com este, dar origem a outra ou outras sociedades. Pode se dar com extinção ou não da sociedade cindida. Se a versão do patrimônio social for total, utilizado integralmente para a constituição de duas ou

2 MACHADO, op. cit., p. 163.

3 FERNANDES, Edison Carlos. *Curso de direito tributário* / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 10ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 273

4 MACHADO, op. cit., p. 163

5 FERNANDES, op.cit., p. 273

mais sociedades, extinta será a pessoa jurídica cindida. De outra forma se a versão for parcial, utilizado parcialmente para a constituição de duas ou mais sociedades a pessoa jurídica cindida não extinguirá.

Hugo de Brito Machado:

Pela cisão, a sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Extingue-se a sociedade cindida se houver versão de todo o patrimônio. Havendo versão apenas de parte do patrimônio, divide-se o seu capital (Lei 6404, art. 229).

A sociedade cindida que subsistir, naturalmente por ter havido apenas versão parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei 6404, art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.¹

No que tange a cisão, não existe previsão no CTN, veio ela a ser prevista apenas em 1976 com a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/76, arts. 229 a 233). Sequer é tratada a cisão pelo Código Civil que, apesar de trazer no título do Capítulo X, do subtítulo II, do título II, do Livro II que trata do Direito de Empresa, não a regula em seu conteúdo. Luiz Emygdio assevera que, mesmo assim, é aplicável o art. 132 à Cisão, mas que as regras de responsabilização tributárias preponderam sobre as de direito empresarial.²

5.4 TRANSFORMAÇÃO

Sendo também considerada uma forma de reorganização empresarial, tem a transformação a peculiaridade de não se tratar de forma que determine a extinção ou criação de sociedades empresárias. Para a transformação são consideradas as espécies societárias – sociedades limitadas, anônimas, em nome coletivo, em comandita simples e em comandita por ações -, passando uma sociedade de um tipo societário para outro.

Além das previsões contidas no Código Civil (artigo 1.113 a 1.115) e na Lei 6.404/76 (artigo 226), que se referem, respectivamente, às sociedades contratuais e institucionais, existe nova previsão de transformação. A Lei Complementar 128/08 acrescentou ao artigo 968 o parágrafo 3º e ao artigo 1.033 o parágrafo único, ambos do Código Civil, possibilitando a transformação de empresário individual em sociedade empresária e vice-versa.

1 MACHADO, op. cit., p. 163

2 ROSA Jr., op. cit., p.444

Portanto, a transformação se refere não só à alteração da espécie de sociedade empresária, mas também de uma sociedade empresária em empresário individual, bem como de empresário individual em sociedade. É a única das formas de reorganização empresarial que pode dizer respeito também ao empresário individual.

Hugo de Brito Machado:

Transformação é a mudança de forma societária. É a operação pela qual uma sociedade passa, sem dissolução e liquidação, de um tipo para outro (Lei 6404, art. 220).³.

Gladston Mamede assevera que na transformação de tipo societário, “a sociedade mantém sua existência, mas altera o seu ato constitutivo para assumir um novo tipo societário”⁴. A isto se acrescente o empresário individual conforme recente modificação da legislação.

Contudo, a transformação, apesar de constar expressamente do Código Tributário Nacional, não decorre em sucessão, vez que a reorganização que se procede não diz respeito a alteração societária, mas tão somente de sua espécie⁵. Neste caso, Edison Carlos Fernandes entende que não há sucessão em razão de não se falar em extinção mas tão somente de alteração da natureza jurídica do empresário, motivo pelo qual “*não seria totalmente adequado falar em responsabilidade tributária por sucessão*”⁶.

O sujeito passivo é o mesmo, incólume permanece sua responsabilidade tributária e a reorganização por transformação não altera esta situação.

5.5 REGISTRO

Desta feita, são estas as hipóteses consideradas para a sucessão tributária empresarial por reorganização, passando a sociedade criada pela fusão, a incorporadora e as oriundas da fusão as responsabilidades pelos tributos anteriores.

Resta, contudo, verificar qual é o ato que determina a responsabilização, já que o artigo 132 do Código Tributário Nacional determina a responsabilidade “*pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas*”.

Aqui também a referência é a instituto de Direito Empresarial, o registro (STJ–Resp 850738/BA – Dje 03/12/2008):

3 MACHADO, op. cit., p. 163

4 MAMEDE, Gladston. *Manual de direito empresarial*. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006. p. 215

5 MACHADO, op. cit., p. 163

6 FERNANDES, op. cit., p. 273

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS - IUM. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE FATO INCONTROVERSO. NÃO-CONFIGURAÇÃO. **NECESSIDADE DE INSTRUMENTO PÚBLICO SUBSTANCIAL**. ART. 302, II, DO CPC. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. FALTA DE REGISTRO NO ÓRGÃO COMPETENTE. INVALIDADE DO ATO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS ARTS. 132 E 133 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ. TERMO INICIAL DA CORREÇÃO MONETÁRIA. DATA DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Consoante as disposições da Lei 4.726/75, bem como as do art. 234 da Lei 6.404/76, para que se pudesse considerar válida a cisão social alegada pela recorrente, tal ato deveria ter sido processado mediante as disposições dos respectivos diplomas legais, regulamentadores do registro e arquivamento dos atos jurídicos praticados.

3. A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pagamento, não configura a denúncia espontânea.

4. Com relação ao termo inicial de correção monetária, pacificou-se nesta Corte Superior o entendimento de que o momento de sua incidência é o do vencimento da obrigação pecuniária.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, parcialmente provido. – destaque nosso.

Destarte, com a criação de uma nova sociedade decorrente da fusão, bem como a extinção das sociedades fusionadas; a criação de novas sociedades por força da cisão e extinção da cindida; e a extinção da sociedade incorporada; deverão ser objeto de registro os atos constitutivos e respectivos distratos na Junta Comercial competente.

Destarte, todas as formas de reorganização empresarial estão sujeitas a registro. Serão registrados os atos constitutivos bem como os atos extintivos das sociedades.

Quanto às sociedades criadas, antes do início de suas atividades é obrigatório que se providencie o registro na forma do artigo 967 do Código Civil. O mesmo se dá quanto a extinção.

Dispõe a Lei de Registro de Empresas Mercantis e Atividades Afins (Lei 8.934/1994):

Art. 32. O registro compreende:

...

II – o arquivamento: Dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção das firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

...

Portanto, o ato constitutivo ou extintivo deve ser objeto de registro na Junta Comercial do Estado onde se situe a sede da sociedade em constituição ou extinção, e é considerado o marco definidor da responsabilidade tributária empresarial por reorganização.

Questão importante é destacar o momento do registro de tais atos. Se é realizado no prazo de trinta dias contados da lavratura dos atos respectivos, se considerará a data constante dos mesmos (artigo 1.151, §1º do Código Civil c/c 36 da Lei 8.934/1994). Contudo, decorrido tal prazo, considerar-se-á como praticado o ato na data do registro (artigo 1.151, §2º do Código Civil c/c 36 da Lei 8.934/1994).

6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO NA EMPRESA

O que é relevante para a responsabilização no caso da sucessão na empresa é a continuidade da exploração da atividade empresária – empresa - antes exercida por pessoa jurídica de direito privado. Neste teor a continuidade pode se dar tanto pelo próprio sócio remanescente como pelo espólio do sócio remanescente, independentemente do nome empresarial que venha a utilizar, seja firma ou denominação.

Justifica-se a sucessão nestes moldes em razão da continuidade porque subsiste a unidade econômica apesar da extinção da pessoa jurídica.¹

Neste sentido importa não confundir empresa com empresário conforme já estudado anteriormente. A primeira é a *atividade econômica organizada decorrente dos fatores de produção (natureza, capital e trabalho) para a produção de bens e serviços*². O segundo é sujeito, podendo este ser sociedade empresária ou empresário individual.

A empresa, portanto, não é sujeito de direitos e deveres, não sendo detentora de personalidade jurídica e podendo tão somente ser considerada objeto de direitos. Desta feita, o que interessa para a sucessão nestes moldes não é o sujeito, mas a unidade econômica ou empresa. Se continuada haverá sucessão.

Em caso de extinção sem continuidade da atividade não há que se falar em sucessão, mas sim em responsabilização de terceiros.

Hugo de Brito Machado:

1 ROSA Jr., op. cit., p. 445

2 ROSA Jr., op. cit., p. 445

na hipótese de extinção da pessoa jurídica é possível que subsistam outros responsáveis, vale dizer, outras pessoas que respondam pelas dívidas tributárias da pessoa extinta por razões diversas da continuação de sua atividade.¹

Como as pessoas dos sócios não se confundem com a pessoa da sociedade da qual fazem parte, vindo esta a ser extinta remanescerão os sócios. Vindo estes, individual ou coletivamente, a explorar a mesma atividade empresária da sociedade extinta haverá sucessão tributária empresarial. O elemento que determina a sucessão neste caso é a atividade econômica, ou seja, tem esta que ser a mesma. Se a atividade for distinta, não há que se falar em sucessão.

O mesmo se dá no caso de falecimento de sócio em que o espólio dê continuidade à atividade. O espólio será o sucessor e, portanto, o responsável tributário.

Anote-se que firma individual se refere exclusivamente ao empresário individual. Desta feita, se a continuidade da atividade anteriormente desenvolvida por uma sociedade continue a ser explorada posteriormente por empresário individual haverá sucessão de empresa. É o caso do sócio remanescente que venha a se inscrever como empresário individual e continue na exploração da mesma atividade.

E mais, é despcienda a regularidade da continuidade da exploração da atividade. O fato do sócio remanescente continuar irregularmente a exploração não afasta a responsabilização. A regularidade é aferida pela inscrição do empresário na Junta Comercial da unidade federativa em que se situa.

Em qualquer das hipóteses previstas é irrelevante o nome empresarial, o que importa é a atividade econômica exercida.

7 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO NO ESTABELECIMENTO

Por expressa redação do artigo 133 do Código Tributário Nacional, elementos de destaque na sucessão tributária empresarial são a alienação do estabelecimento e o fundo de comércio.

Já foi tratada a percepção de estabelecimento em decorrência de sua importância para o Direito de Empresa ao lado do empresário e da empresa e, por esta via, se nota a inadequação da nomenclatura sucessão comercial.

1 MACHADO, op. cit., p. 163

Ora, um estabelecimento não é destinado tão somente ao comércio. A organização do estabelecimento pelo empresário pode se destinar não só ao comércio de bens ou serviços como também à indústria e prestação de serviços. Todas estas atividades se caracterizam como empresárias ou simplesmente empresa.

Portanto, a nomenclatura sucessão comercial é restritiva e inadequada para fazer referência à responsabilização decorrente da alienação do estabelecimento, daí preferir-se sucessão por alienação ou, ainda, melhor, sucessão no estabelecimento. O próprio legislador buscou tal elastecimento ao fazer referência a estabelecimento industrial e profissional.

E mais, pela redação do artigo acima destacado, fica a questão: fundo de comércio ou estabelecimento são utilizados como institutos distintos ou para esclarecer uma sinonímia?

Sendo o Código Tributário Nacional de 1.966, necessário destacar posição doutrinária correspondente, o que se faz com João Eunápio Borges². Assevera o clássico doutrinador que o Direito Comercial brasileiro sofreu influência do Direito francês que trata dos “*fonds de commerce, Maison de commerce, établissement commercial*” e que foi introduzido como expressão sinônima de estabelecimento comercial.

Note-se que o citado doutrinador menciona estabelecimento comercial, exatamente a expressão utilizada pelo Código Tributário, resta daí a adequação ao então vigente Código Comercial e atualmente quase que totalmente revogado pelo Código Civil.

No mesmo sentido Rubens Requião, que declara utilizar as expressões fundo de comércio (*fonds de commerce*) e *azienda* como sinônimas de estabelecimento comercial:

O fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa, constituindo um instrumento da atividade empresarial.³

Pontifica Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

2 BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 4ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 184/185.

3 REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 1º vol., 26ª ed. atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 276.

O Código Tributário utiliza as expressões ‘fundo de comércio’ e ‘estabelecimento comercial’ como se fossem locuções distintas, o que se afigura incorreto, pois ambas exprimem a *universitas rerum* que se preordena a viabilizar o próprio exercício da atividade empresarial.¹

Identificam-se vários autores que tratam das expressões em sinonímia: Paulo e Barros Carvalho², Regina Helena Costa³, Luciano Amaro⁴, Kiyoshi Harada⁵, Hugo de Brito Machado⁶, Edison Carlos Fernandes⁷ e Ricardo Alexandre⁸.

De todo modo, seja qual for a percepção que buscou o legislador atribuir, a resposta será a mesma. Se institutos distintos, a alienação de qualquer deles gera a responsabilização do adquirente. Se expressões sinônimas e, portanto, se tratando de um único instituto, a alienação gera a responsabilização do adquirente.

Destoantes são Luiz Emygdio F. da Rosa Junior⁹ e Eduardo Sabbag¹⁰, sendo que este último, apesar de diferenciar, em seguida os trata indistintamente.

Consideram-se, desta feita, fundo de comércio e estabelecimento comercial, industrial ou profissional como expressões sinônimas, e que podem ser tratadas simplesmente como estabelecimento. Estabelecimento civil quando no local forem desenvolvidas atividades de natureza civil e estabelecimento empresarial quando as atividades forem de natureza empresária. Portanto, uma sociedade simples possui estabelecimento civil, enquanto uma sociedade empresária ou empresário individual possui estabelecimento empresarial.

Importa distinguir a hipótese de cessão de quotas da alienação do estabelecimento. A primeira diz respeito a saída de sócio ou sócios que cedem suas respectivas quotas para outro ou outros, neste caso inexistente qualquer alteração quanto a pessoa da sociedade, permanece ela a mesma e com a mesma responsabilidade. O que se poderia aqui cogitar e a responsabilidade do sócio cedente.

1 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. ver. e atual. – São Paulo, Saraiva. p. 278.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 354.

3 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202.

4 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2009. p. 324.

5 HARADA, op. cit., p. 469.

6 MACHADO, op. cit., p. 164.

7 FERNANDES, op. cit., p. 274.

8 ALEXANDRE, op. cit., p. 316..

9 ROSA Jr., op. cit., p. 446

10 SABBAG, op. cit., p. 666

A segunda diz respeito ao estabelecimento propriamente dito, onde sendo uma “coisa” é alienada a terceiro, onde a titularidade do mesmo é transferida a terceiro. O Código Tributário Nacional trata exclusivamente desta última.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido (RESP 988509/SP – 2ª T – Dje 22/09/2008):

TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOVO SÓCIO – INGRESSO NA SOCIEDADE POSTERIORMENTE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 133 DO CTN – SUCESSÃO INEXISTENTE.

- 1. O ingresso de novo sócio no quadro societário não configura a **sucessão** de empresas.*
- 2. Se a empresa continuou a sua atividade, com alteração de alguns sócios que ingressaram na sociedade adquirindo cotas, não houve **sucessão** a justificar a aplicação do art. 133 do CTN.*
- 3. Recurso especial não provido.*

Importa ainda destacar que o momento do ato de alienação é que determina a aplicação das regras de responsabilização. Ou seja, só há que se falar em responsabilidade nos moldes determinados até a data da alienação, vez que, surgida a obrigação posteriormente, se tratará de obrigação devida pelo contribuinte que é o adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento.

O artigo 1.143 do Código Civil determina que o contrato de alienação gerará efeitos *erga omnes* após a averbação na Junta Comercial competente e publicado o ato no Diário Oficial do estado respectivo. Desta feita, o momento a ser considerado para a responsabilização do adquirente é o da publicação do ato.

O adquirente será responsável tributário por alienação do estabelecimento quanto aos tributos devidos anteriormente à data da publicação no Diário Oficial e contribuinte quanto aos posteriores.

Determinado o tipo de operação geradora da responsabilidade tributária empresarial por alienação, resta analisar sua extensão conforme incisos I e II do artigo 133 do Código Tributário Nacional que prevê: a) responsabilidade integral do adquirente se houver a cessação das atividades do alienante; e b) responsabilidade subsidiária do adquirente se houve a continuidade das atividades do alienante.

De acordo com a previsão legal constante do inciso I do artigo em análise, haverá responsabilidade integral, exclusiva ou, ainda, solidária do adquirente quando houver a total cessação das atividades do alienante.

Hugo de Brito Machado entende que existe distinção entre responsabilidade integral e exclusiva:

A palavra integralmente, no inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente. O elemento teleológico da interpretação impõe esse entendimento, que afasta a possibilidade de práticas fraudulentas. Havendo mais de uma interpretação possível, não se há de preferir aquela que dá oportunidade para fraudes. O aperfeiçoamento do ordenamento jurídico o exige.¹

Quando houver a continuidade da atividade, mesmo que interrompida por até seis meses, a responsabilidade do alienante será subsidiária a do adquirente. Ou seja, se trata de benefício de ordem, apenas se não cumprida a obrigação tributária pelo alienante é que será responsabilizado o adquirente.

Hugo de Brito Machado:

Responder subsidiariamente significa em primeiro lugar a dívida há de ser cobrada do alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não tiver com que pagar será cobrada do adquirente.²

Isto significa que a suspensão temporária das atividades pelo vendedor não dá ensejo à sua irresponsabilização, o que ocorrerá apenas se houver cessação definitiva da atividade. Pode ser solução imperfeita, já que passível de fraude pela paralisação por período de tempo superior ao legal tão somente para não ser alcançado pela responsabilidade.

Contudo, para evitar tal situação, prevê o legislador que o retorno às atividades além de atender a condição temporal – prazo de seis meses – diz respeito também ao exercício de toda e qualquer atividade, tenha ou não relação com a exercida anteriormente.

Relevante destacar que, em se tratando de pessoa jurídica, quem não pode voltar a desenvolver atividade é a própria pessoa jurídica, não se pode estender tal condição aos sócios. Atente-se, contudo, que, em se tratando de sócio estaria configurada a previsão do parágrafo único do artigo 132.

1 MACHADO, op. cit., p. 164

2 MACHADO, op. cit., p. 164.

De acordo com Hugo de Brito Machado, é de se concluir que:

*Em síntese, na hipótese do art. 133, inciso I, o adquirente responde solidariamente com o alienante que cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade. Já na hipótese do inciso II, o adquirente responde subsidiariamente com o alienante que prosseguiu na exploração, ou iniciou, dentro de seis meses, nova atividade no mesmo ou em outro ramos de comércio, indústria ou atividade.*³

Importa também destacar a existência de limite para a responsabilização do adquirente. Não diz respeito esta a toda e qualquer obrigação tributária, mas apenas àquelas que digam respeito ao estabelecimento empresarial alienado.

Outro limite diz respeito à instalação no prédio alienado de outro sujeito e que venha a desenvolver no local a mesma ou outra atividade. Não se tratando de alienação não há, neste caso, de se falar responsabilidade daquele que ali se instalou.

Destaque-se entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 108.873/SP)⁴:

Tributário. Responsabilidade por sucessão. Não ocorrência. A responsabilidade prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado a devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido.

Crítica de nota é feita por Kiyoshi Harada ao levantar a hipótese do adquirente não desenvolver a mesma atividade do alienante. Assevera que tal situação permite “*interpretação no sentido de sua exoneração pela dívida fiscal do alienante insolvente*”⁵.

Esta interpretação decorre de tratar o artigo 133 de continuidade da exploração, ou seja, da mesma atividade econômica, levando a conclusão de que, se tratando de atividade distinta, não há que se falar em responsabilização do adquirente.

Ora, neste teor, cessando definitivamente o alienante suas atividades e não desenvolvendo o adquirente a mesma atividade no local, se estaria diante de uma hipótese de exoneração da obrigação tributária. Não seria responsável o adquirente e sequer o alienante.

Prossegue o eminente doutrinador tratando de outra hipótese. O alienante cessa suas atividades e, antes de decorridos os seis meses contados da alienação, o adquirente cumpre obrigação daquele. Antes ainda de decorrido aquele prazo volte o alienante a desenvolver outra ou a mesma atividade.

³MACHADO, op.cit., p. 164.

⁴ALEXANDRE, op. cit., p. 317.

⁵HARADA, op. cit., p. 469.

Neste caso se teria a responsabilização integral do adquirente, vez que no momento do pagamento da obrigação havia cessado o alienante suas atividades. As condições, no entanto, se enquadram na hipótese de responsabilidade subsidiária do adquirente. É certo que esta seria uma situação de direito de regresso do adquirente em relação ao alienante, mas esta estaria fora da alçada do Direito Tributário.

Kiyoshi Harada aponta solução para tais controvérsias interpretativas:

Os textos devem ser interpretados conjugadamente no sentido de que: (a) o fisco exigirá as dívidas anteriores à alienação diretamente do adquirente, se o alienante cessar a exploração da atividade e não iniciar uma outra dentro do prazo de seis meses; (b) diretamente do alienante, se este continuar com a atividade ou iniciar outra no prazo de seis meses, mas sem prejuízo da responsabilidade do adquirente nas hipóteses de insolvência do alienante, de seu desaparecimento ou da impraticabilidade da cobrança contra o mesmo.¹

7.1 EXCEÇÕES

O objetivo da inclusão do parágrafo primeiro no artigo 133 pela LC 118/2005, foi legitimar a previsão contida no artigo 141, II da Lei de Falências (Lei 11.101/2005) – mas não apenas como se verá -, liberando o bem, o estabelecimento, de quaisquer ônus de natureza tributária.

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

...

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

Sujeitam-se à falência e à recuperação judicial tão somente o empresário individual e as sociedades empresárias (artigo 1º). As sociedades simples, o que inclui as cooperativas (artigo 982, parágrafo único do Código Civil), estão excluídas, assim como, apesar de serem empresárias quando desenvolverem atividade econômica desta natureza, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

E mais. Nem todas as sociedades empresárias estão sujeitas a tais institutos e que são mencionadas no artigo 2º da Lei 11101/2005.

Art. 2º Esta Lei não se aplica a:

I – empresa pública e sociedade de economia mista;

II – instituição financeira pública ou privada, cooperativa de crédito, consórcio, entidade de previdência complementar, sociedade operadora de plano de assistência à saúde, sociedade seguradora, sociedade de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas à anteriores.

1 HARADA, op. cit., p. 469/470.

Deste modo, quando um empresário individual ou sociedade empresária tiver sua falência decretada, ou constar do Plano de Recuperação Judicial a alienação do estabelecimento empresarial, estaremos diante de uma hipótese de irresponsabilidade tributária por sucessão. Não é o caso da Recuperação Extrajudicial vez que créditos tributários não são alcançados e sequer existe previsão de alienação, já que se trata essencialmente de um parcelamento dos créditos quirografários (artigo 161 e seguintes da Lei 11.101/2005).

A falência como “*um processo de execução coletiva contra o devedor insolvente*”², alcança todos os bens do falido, serão todos *objeto de arrecadação, que é o ato judicial de constrição do patrimônio do devedor específico do processo falimentar*³, o que, por evidente, inclui o estabelecimento empresarial.

Fábio Ulhoa Coelho⁴ ao tratar da constrição judicial dos bens do falido esclarece que *o administrador judicial deve arrecadar todos os bens de propriedade do empresário individual e da sociedade falida*. No caso de pessoa jurídica, é de relevo esclarecer, que falida é a sociedade e não os seus sócios, razão pela qual apenas os bens daquela serão objeto de constrição.

Realizada a arrecadação dos bens do empresário, o administrador judicial verificará a melhor possibilidade para aliená-los. De acordo com Fábio Ulhoa Coelho seriam quatro as possibilidades e que implicam uma ordem de preferência para a alienação:

- a) alienação da empresa com transferência do estabelecimento em bloco; b) alienação da empresa com a transferência em separado de um ou mais estabelecimentos que representem unidades produtivas autônomas; c) venda dos bens do estabelecimento em blocos; d) venda dos bens do estabelecimento segregados.⁵

A alienação da empresa com transferência do estabelecimento em bloco é hipótese acolhida pelo Código Tributário Nacional, é a alienação do estabelecimento empresarial propriamente dita e, portanto, não decorrerá em sucessão tributária.

A alienação da empresa com a transferência em separado de um ou mais estabelecimento que representem unidades produtivas autônomas, é a possibilidade

2 ALMEIDA, Amador Paes. *Curso de falência e recuperação de empresa*. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

3 COELHO, op. cit., p. 342.

4 COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas*. 2ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297.

5 COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. Vol. 3, 7ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 347.

do empresário falido possuir mais de um estabelecimento empresarial, tal como matriz e filiais, cada uma destas é considerada como unidade produtiva isolada. Neste caso cada estabelecimento ou unidade produtiva alienada não estará sujeita à sucessão tributária.

No que se refere às duas últimas possibilidades, *venda dos bens do estabelecimento em blocos e dos bens do estabelecimento segregados*, decorrem em sujeição à sucessão tributária. Isto porque não se tratam de alienação de estabelecimento, mas de venda de bens separados, ou seja, haverá o desmembramento dos bens que compõem o estabelecimento.

A recuperação judicial tem conceito legal constante da Lei 11.101./2005:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Se a recuperação judicial tem objetivo específico, qual seja, o de possibilitar ao empresário a superação da crise econômico-financeira em que se encontra, o instrumento previsto para viabilizar tal desiderato é o plano de recuperação judicial.

O plano é o elemento mais importante no âmbito da recuperação judicial e se constitui em um projeto proposto pelo devedor, e que deverá ser aceito pelos credores, com o objetivo de sanear suas contas e levá-lo a *um estado saudável da atividade comercial*.¹

Seu conteúdo não é determinado pelo legislador, sendo que as possibilidades constantes do artigo 50 da Lei 11.101/2005 são meramente exemplificativas, o que se pode afirmar por constar em seu *caput* a expressão “*dentre outros*”.

No entanto, apesar do conteúdo exemplificativo, a alienação de estabelecimento está prevista no inciso VII do artigo 50, que enumera a possibilidade de “*trespasse ou arrendamento de estabelecimento*”.

Trespasse é a venda do estabelecimento, é o negócio que envolve o “*complexo unitário dos bens que possibilitam a atividade empresarial*”², é a “*venda do estabelecimento para quem tem condições de nele explorar a mesma atividade econômica de modo mais competente*”³

O arrendamento do estabelecimento como forma de recuperação judicial não tem relevância para a sucessão tributária empresarial em estudo, e não tem

1 MAMEDE, Gladston. *Direito empresarial brasileiro, vol. 4: falência e recuperação de empresas*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 231.

2 BEZERRA filho, Manoel Justino. *Nova lei de recuperação e falências comentada*. 3ª ed. – São Paulo: RT, 2005. p. 141.

3 COELHO, op. cit., p. 50. (comentários)

cabimento para determinar a irresponsabilidade tributária em análise.

Contudo, para evitar confusão entre alienação, venda ou trespasse com o arrendamento esclareça-se que neste “*a propriedade do estabelecimento continua com da sociedade devedora, mas a direção da atividade econômica passa às mãos de arrendador que presumivelmente está em melhores condições de promover a recuperação*”⁴.

A previsão de irresponsabilidade tributária constante do inciso II do parágrafo primeiro do artigo 133 do Código Tributário Nacional, e que se refere à recuperação judicial é mais restrita que na falência, pois se refere apenas a *filial ou unidade produtiva isolada*.

Das quatro possibilidades de alienação na falência referidas por Fábio Ulhoa Coelho e já tratadas, apenas duas se aplicam na falência, a *alienação da empresa com transferência do estabelecimento em bloco* e a *alienação da empresa com a transferência em separado de um ou mais estabelecimentos que representem unidades produtivas isoladas*. Destas duas possibilidades apenas a segunda tem aplicação na recuperação judicial.

Isto implica dizer 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.

Contudo, será hipótese de irresponsabilidade tributária, a alienação de uma filial ou unidade produtiva isolada, que corresponde integralmente ao preceito constante do Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, é de se deixar assente as previsões constantes do parágrafo 2º do artigo 133 do Código Tributário determinam, apesar do enquadramento dentro das hipóteses de irresponsabilidade tributária, o retorno e aplicação da regra geral constante do *caput* do mesmo dispositivo, ou seja, da responsabilização por sucessão decorrente da alienação. É uma “*exceção da exceção*”⁵.

Este parágrafo tem a mesma redação do parágrafo primeiro do artigo 141 da Lei 11.101/2005:

Art. 141. ...

§1º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica quando o arrematante for:

I – sócio da sociedade falida, ou sociedade controlada pelo falido;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do falido ou de sócio da sociedade falida; ou

III – identificado como agente do falido com o objetivo de fraudar a sucessão.

4 COELHO, op. cit., p. 138 (comentários)

5 ALEXANDRE, op. cit., p. 318

Atente-se que o Código Tributário (artigo 133) é mais abrangente que a Lei de Falências e Recuperação (artigo 141). Enquanto este último diz respeito tão somente a alienação do estabelecimento na falência o primeiro alcança também a recuperação judicial.

Considerando, portanto, o aspecto subjetivo da operação, ou seja, a pessoa do adquirente, haverá responsabilização mesmo que ocorrida a alienação do estabelecimento na falência ou recuperação judicial e atendidas as condições da irresponsabilidade tributária (133 §1º).

Haverá responsabilidade tributária se o adquirente for: a) sócio, b) sociedade controladora ou controlada, c) parente ou d) agente do devedor.

As duas primeiras formas dizem respeito única e exclusivamente as sociedades empresárias, as duas últimas se referem também a empresários individuais.

Em se tratando de sociedade empresária falida ou em recuperação judicial, havendo alienação de estabelecimento nos moldes já assentados, não poderá ser adquirente qualquer dos sócios.

Sociedades coligadas ou, de outra forma, controladora e controlada, diz respeito a uma forma de associação empresarial ou grupo de fato de sociedades. São pessoas jurídicas distintas conforme destaque realizado quando se tratou da sucessão tributária da pessoa jurídica de direito privado. A coligação vem prevista no Código Civil no artigo 1.097 e seguintes, e na Lei das Sociedades por Ações (6.404/1976) no artigo 243 e seguintes.

Portanto, controladora ou controlada em regime de falência ou recuperação judicial onde haja alienação do estabelecimento, gerará à adquirente a responsabilidade tributária, desde que daquela seja controlada ou controladora.

O parentesco até 4º grau do adquirente com o empresário individual falido ou em recuperação judicial, assim como, em se tratando de sociedade empresária, de seu sócio, gera a sucessão tributária.

No que se refere ao agente, não há uma regra específica para identificá-lo, o que pode ser feito apenas em cada caso concreto. É uma abertura jurídica¹ que possibilita determinar a sucessão e, portanto, a responsabilidade tributária.

1 MAMEDE, op. cit., vol. 4, p. 611

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode ser sujeito passivo da obrigação tributária o responsável em sentido estrito. Por não ser contribuinte e, portanto, não ter praticado o fato imponible, só pode ser responsabilizado por expressa disposição de lei formal. A norma atributiva de sujeição passiva indireta só é legítima se houver vínculo – desde que não de natureza econômica -, nexos causal entre responsável e obrigação tributária.

Existem duas modalidades de responsabilidade: por substituição e por transferência. Se a responsabilidade é atribuída antes do fato imponible será por substituição, se posterior por transferência. A responsabilidade no primeiro caso será exclusiva, originária ou de primeiro grau e, no segundo, pode ser derivada ou de segundo grau de forma solidária ou subsidiária (supletiva).

A sujeição passiva indireta por transferência pode dar-se sob a forma de sucessão que ocorrerá por fato ocorrido posteriormente à obrigação, e será empresarial se disser respeito essencialmente a empresários.

Considerando a sucessão empresarial, importam as bases do atual Direito Empresarial: a) o empresário em sentido amplo (aspecto subjetivo), profissional que pode ser tanto empresário individual como sociedade empresária; b) a empresa (aspecto funcional), que é a atividade econômica organizada pelo empresário para a indústria, o comércio de bens ou serviços e a prestação de serviços; e c) o estabelecimento (aspecto objetivo), que, de caráter patrimonial, é uma universalidade de bens e direitos necessária ao desenvolvimento da empresa pelo empresário.

A sucessão tributária empresarial pode ser dar por sucessão do empresário, sucessão na empresa ou sucessão no estabelecimento.

A responsabilidade tributária por sucessão do empresário decorre da reorganização empresarial das sociedades através da fusão, incorporação e cisão. Apesar de citada não há sucessão com a transformação. É caracterizada pela extinção de sociedades empresárias, cujas obrigações tributárias são assumidas ou sucedidas à partir do registro na Junta Comercial, por outra ou outras sociedades empresárias em decorrência da reorganização.

A responsabilidade tributária por sucessão na empresa decorre da continuidade na mesma atividade por sócio ou espólio de sócio de uma sociedade empresária extinta. Sua característica é a continuidade da empresa pelo sucessor que assume as obrigações tributárias.

A responsabilidade tributária por sucessão no estabelecimento diz respeito a alienação do estabelecimento. Passando outro empresário, o adquirente, a organizar no local a mesma atividade, assume a responsabilidade pelas obrigações anteriores e incidentes sobre o estabelecimento. A responsabilização ocorre desde o momento da publicação do ato no Diário Oficial pela Junta Comercial do estado respectivo. Com a cessação das atividades pelo alienante sua responsabilidade será solidária com o adquirente. Com a continuação de qualquer atividade pelo alienante dentro do prazo legal de seis meses, a responsabilidade do adquirente é subsidiária, há benefício de ordem do segundo em relação primeiro.

Exceção a regra da responsabilidade tributária por sucessão no estabelecimento é aquela que diz respeito a alienação do estabelecimento em procedimento falimentar ou de recuperação judicial. O adquirente de estabelecimento em procedimento falimentar de sociedade empresária ou empresário individual não será sucessor das obrigações tributárias sobre ele incidentes. O mesmo ocorrerá na recuperação judicial, mas desde que a alienação não seja do principal estabelecimento do empresário, há irresponsabilidade apenas para o caso de filial ou unidade produtiva isolada.

Aplica-se a regra mesmo quando se tratar de alienação de estabelecimento em falência ou recuperação judicial, nas hipóteses do adquirente ser sócio, sociedade controladora ou controlada, parente ou, ainda, agente do devedor.

REFERÊNCIAS

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

ALMEIDA, Amador Paes. *Curso de falência e recuperação de empresa*. 24^a ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

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

BEZERRA filho, Manoel Justino. *Nova lei de recuperação e falências comentada*. 3^a ed. – São Paulo: RT, 2005.

BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 4^a ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1969.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas*. 2ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. Vol. 3, 7ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Manual de direito comercial*. 16ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.

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

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

FERNANDES, Edison Carlos. *Curso de direito tributário / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador*. 10ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 17ª ed. rev., atual., e ampl - São Paulo: Atlas, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. ver. e atual. – São Paulo, Saraiva.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. rev., atual., e ampl – São Paulo: Malheiros, 2005.

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

_____. *Manual de direito empresarial*. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

NEGRÃO, Ricardo. *Direito empresarial: estudo unificado*. São Paulo: Saraiva, 2009.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 1º vol., 26ª ed. atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva, 2005.

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

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.