

# ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA SUCESSÃO EMPRESARIAL E DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS\*

igm@gandramartins.adv.br

Interessante questão foi me submetida, que me permitiu tecer considerações, as quais adapto para transformá-las em artigo doutrinário, abordando os limites da responsabilidade tributária na sucessão determinada pelo artigo 133 do CTN, assim como a figura superativa mencionada no § único do artigo 116 do mesmo diploma, ainda pendente de regulamentação infra-complementar.

Reza o artigo 133 do CTN que:

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: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

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

---

\* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

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

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.(Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 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 extra-concursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005).

Fui dos primeiros a comentar o dispositivo, em livro escrito com o saudoso professor Henry Tilbery e editado por José Bushatsky Editor em 1972 (Direito Tributário) <sup>1</sup>.

Aliomar Baleeiro, um dos elaboradores do Código Tributário Nacional, - que fizera vir à luz sua 1ª. edição do “Direito Tributário”, pela Forense, de rigor,

---

<sup>1</sup> Escrevi, no referido estudo, que: “O princípio da sucessão tributária, regida por lei codificada, já tem sido utilizado por outros países, como, por exemplo, a Espanha: “*Así, el artículo 41 establece, con carácter general, que los adquirentes de bienes afectos por ley a una deuda tributaria (ajena), responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga (aún cuando a renglón seguido establece la libertad del adquirente de hacer el pago, dejar que proceda la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de la derivación)*”. AYALA, José Luis Perez de. **Derecho Tributario**, 1968, p. 348.

O nosso direito, todavia, foi mais amplo, no abranger os responsáveis, e mais restrito no definir as suas responsabilidades.

Com efeito, o corpo do artigo prevê a responsabilidade sucessória dentro das seguintes ideias centrais:

1. O sucessor poderá ser pessoa natural ou jurídica;
2. A pessoa jurídica só poderá ser de direito privado;
3. Qualquer que seja o tipo de transferência implicará na responsabilidade sucessória (aquisição por qualquer título);
4. O bem adquirido poderá ser o fundo de comércio ou qualquer estabelecimento comercial, industrial ou profissional;
5. A responsabilidade estará vinculada à continuação da exploração do objeto do negócio;
6. O rótulo sob o qual a exploração for continuada (mesma ou outra razão social e firma ou nome individual) será irrelevante para a aplicabilidade do artigo analisado nos casos concretos de sucessão;
7. A responsabilidade estará limitada aos tributos devidos pelo sucedido e até a data do ato translativo” (Direito Tributário, Henri Tilbery e Ives Gandra Martins, José Bushatsky Editor, 1972, São Paulo, p. 82/3).

os primeiros comentários ao CTN-, admitia inteligência sobre a expressão “tributos”, da qual, modestamente, divergi, como faz referência na 2ª. edição de sua obra. Todavia, quando já era Ministro de STF reformulou sua primeira interpretação, para acatar, quanto ao termo tributo, a exegese que eu ofertara <sup>2</sup>.

Examinei o referido dispositivo, nas diversas edições dos “Comentários ao CTN”, inicialmente, pela Bushatsky Editora e, posteriormente, pela Editora Saraiva. Hoje, o livro está na 5ª. edição. É, a meu ver, no capítulo da responsabilidade tributária, que se encontra aquele artigo que merece maiores reflexões, em face de sua dicção abrangente e de referir-se a instituições e figuras de direito privado com implicações na área tributária <sup>3</sup>.

Interessa-me, na análise que farei, o disposto no “caput” do artigo e seus dois incisos, visto que os parágrafos posteriores, introduzidos pela lei de recupe-

---

<sup>2</sup> Assim estava a crítica exposta (Direito Tributário Brasileiro, 4a. ed. pg. 590): “pgs. 129, 431 - Responsabilidade Tributaria.

Em carta ao A., o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, de São Paulo, levanta dúvida sobre o alcance da cláusula do artigo 133 do CTN segundo o qual a pessoa que adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração sob a mesma ou diversa razão social ou sob firma ou nome individual, ‘responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Entende que o dispositivo deve ser interpretado literalmente:- essa responsabilidade seria restrita a tributos, definidos no artigo 39 do CTN, com exclusão, portanto, de multas e outras penalidades.

Não nos parece que assim tivesse disposto o CTN, apesar de os artigos 131, 132 e 133 se referirem apenas a tributos.

Se admitirmos a interpretação literal, o alienante do estabelecimento ou fundo onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal, transmitindo todo o seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros, que adquirem o patrimônio do sujeito passivo”.

<sup>3</sup> Na ocasião, lembrei a origem do dispositivo, nos termos que se seguem: “O art. 245 do anteprojeto elaborado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa deu origem ao dispositivo ora comentado.

A redação é praticamente idêntica, tendo o legislador preferido esclarecer o que estava implícito no dispositivo original: que a denominação do estabelecimento é irrelevante para descaracterizar a sucessão, já que, sob a mesma ou outra razão social, a exploração continuada gera a responsabilidade constante do preceito.

Por outro lado, o dispositivo codificado preferiu, para a sucessão, com o encerramento de atividades pelo sucedido, definir que a responsabilidade do sucessor é “integral” em vez de “pessoal”, entendendo, assim, abranger mais e melhor, o mesmo fazendo quanto à simultaneidade de exploração de atividades por sucessor e sucedido, em que transformou a responsabilidade solidária em subsidiária, o que vale dizer, dando maior importância à responsabilidade do sucessor que à do sucedido.

O artigo, examinado pela Comissão, mereceu do Dr. Gilberto de Ulhôa Canto crítica quanto à inclusão, na responsabilidade sucessória, da aquisição de estabelecimentos profissionais, a qual, entretanto, não foi integralmente aceita pela Comissão.

Afinal, o projeto praticamente apresentou a redação hoje codificada, exceção feita à expressão “por todos os tributos”, substituída, no texto de lei, com a mesma força e maior elegância, por “responde pelos tributos”, e a substituição de “pessoalmente” por “integralmente” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 5ª.ed., vol. 2, Saraiva, 2008, p. 266/7).

ração judicial das empresas, são de pouco relevo para o estudo que elaborei para empresa sucessora que arrendou para terceiros empresa que passou a explorar a atividade anteriormente explorada pela alienante e, depois, pelos sucessores <sup>4</sup>.

Começa a dicção legal aludindo à: “pessoa natural ou jurídica de direito privado...”.

A enunciação é clara. Tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas são as destinatárias do artigo, desde que sejam “de direito privado”.

Não cuidou, pois, o legislador com eficácia de complementar, das pessoas jurídicas de direito público.

Na continuação, acrescenta texto que tem merecido reflexões mais demoradas dos intérpretes, ou seja, “que adquirem de outra” <sup>5</sup>.

As primeiras questões que o texto suscita são: a aquisição transforma a pessoa física e jurídica em sucessora? Um acionista que adquira e passe a deter o controle acionário de uma empresa é automaticamente sucessor? E quando uma empresa adquire de outra pessoa o controle, passando a substituir o alienante, ela torna-se responsável pelas obrigações?

Parece-me que a resposta correta – e resto aquela que vem sendo reconhecida há muitos anos pela Suprema Corte - é que, seja pessoa física ou jurídica, quem adquira de outra pessoa física ou jurídica um dos objetos indicados no “caput” do artigo é sua sucessora, passando, de rigor, na interpretação que tenho dado ao dispositivo, a ser **substituta** jurídica da **sucedida**. Para mim, mesmo nos casos de responsabilidade solidária do artigo 134, o responsável legal pelo pagamento do tributo substitui aquele que gerou a obrigação, sendo, portanto, sempre **substituto** “lato sensu” <sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, citando o autor do projeto do CTN ensina:

“Antes do advento do Código Tributário Nacional, RUBENS COMES DE SOUSA ensinava que na obrigação tributária há sujeição passiva direta e indireta. Para ele, “o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática”. E acrescenta que se o tributo é cobrado de pessoa diversa”, dá-se então a sujeição passiva indireta.” Esta pode apresentar-se como transferência ou como substituição. E quando o tributo seja cobrado de pessoa diversa dá-se a sujeição passiva indireta, que pode apresentar-se como transferência, ou como substituição, sendo que “a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.” (grifos meus) (Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras S/A, Rio de Janeiro, 1964, pgs. 67 e 68).

<sup>5</sup> Já defendi (Revista Dialética de Direito Tributário 146, p. 126-136) que o arrendamento de uma marca não constitui fundo de comércio e, por decorrência, nem aquisição de empresa, quando a empresa que arrendou a marca continua a operar.

<sup>6</sup> “José Luís Perez de Ayala, ao analisá-la, assim referia-se à substituição tributária:

“Tendo isto em conta, podemos então definir a substituição tributária como categoria de sujeito obri-

Na continuação, declara o CTN - lei com eficácia de complementar - que tal aquisição é “a qualquer título”, a meu ver, não ofertando dúvida de que pretendeu a lei não afastar qualquer hipótese para definir a sucessão. A **aquisição para exploração** de um determinado negócio, geradora da sucessão, será **sempre a qualquer título** (compra e venda, cessão de direitos, arrendamento para exploração do fundo ou estabelecimento, comodato do negócio a ser explorado etc.). O que importa é que **alguém** (pessoa física ou jurídica) suceda **o outro** na exploração do negócio que se transfere, razão pela qual, sabiamente, o legislador complementar realçou que tal **aquisição da exploração do negócio far-se-á a qualquer título** <sup>7</sup>.

E compreende-se a disposição, na medida em que o explorador do negócio, a qualquer título, continuará gerando novos tributos de que o negócio sucedido era anteriormente gerador, mantendo, pois, a responsabilidade sobre os tributos nascidos antes da sucessão por força do mesmo negócio explorado, agora, sob nova direção e novos controladores <sup>8</sup>.

Continua, o legislador complementar, a afirmar que poderá a aquisição ser

---

gado ao pagamento do imposto, diante da figura de contribuinte, pelas seguintes notas diferenciais:

— A substituição supõe sempre uma alteração dos princípios lógicos que devem regular a aplicação de um imposto.

A substituição exige que se conceda ao substituto um direito a recuperar do verdadeiro contribuinte do imposto pago”.

Admite que esta se pode dar de três formas (retenção, repercussão legal obrigatória e a do direito de reembolso)’, e distingue a substituição da transferência (que chama sucessão, de forma, a meu ver, mais adequada) e da solidariedade” (Comentários ao CTN, vol. 2, ob. Cit. p. 240/1).

<sup>7</sup> Renato Lopes Becho esclarece: “O artigo anterior (12) era dedicado às situações de fusão, transformação ou incorporação agora citado, art. 133, normatiza os efeitos tributários de uma outra situação de alteração no mundo jurídico societário: aquisição de uma sociedade, tanto por pessoa física quanto por outra pessoa jurídica.

A expressão “por qualquer título” aposta no “caput” do dispositivo legal, não deixa dúvidas de que é por tudo irrelevante o meio jurídico adotado para a aquisição, seja por compra e venda, seja por doação, seja por herança (sucessão “causa mortis”) ou qualquer outra. Observe-se que não se trata de incorporação, posto ser este instituto tratado no artigo anterior. Anote- também, que a aquisição pode ser total ou parcial” (grifos meus) (Comentários ao CTN, MP Editora, 2008, p. 1040/1).

<sup>8</sup> Leia-se a decisão abaixo: “Tributário — Constitucional — Responsabilidade da sucessora - Art. 133 do CTN— Cerceamento de defesa — Contribuição para o Funrural - Manutenção da legislação precedente a CF/88. 1. Utilizando-se a embargante do mesmo fundo de comércio que a empresa executada, dando continuidade à mesma atividade que ela e operando sempre na mesma sede, seja antes, seja durante ou depois da vigência do contrato de arrendamento que com ela celebra, caracterizada está a sucessão decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento. 2. Evidenciada a sucessão na utilização do fundo de comércio, aplicável à espécie o disposto no art. 133 do CTN, que determina a responsabilidade do sucessor no pagamento da dívida fiscal. 3. Inexiste cerceamento de defesa se indeferida produção de prova quando a prova documental contida nos autos é suficiente para demonstrar a situação da dívida tributária e a da embargante, a qual não se exige que tenha tomado parte no procedimento administrativo como sucessora responsável se a devedora originária dele participou” (grifos meus) (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 531/2).

do “Fundo de comércio, Estabelecimento (industrial, comercial, profissional)”. Temos, portanto, dois tipos de objeto da aquisição: Fundo de comércio ou estabelecimento.

Pode, a meu ver, o “fundo de comércio” ter, na verdade, natureza: comercial, Industrial ou profissional.

Sobre esse instituto, já escrevi:

Não se pode confundir ‘acervo’ com ‘fundo de comércio’, O fundo de comércio representa, não obstante constituir-se em conceito mais amplo de direito privado e de fronteiras mais elásticas, uma universalidade de bens corpóreos e incorpóreos.

Alguns dos juristas que procuraram definir o fundo de comércio, sempre realçaram tais características, no direito pátrio e comparado, como Albert Cohen (‘Traité Theorique et pratique des fonds de commerce’), Alfredo Buzaid (‘Da ação renovatória’, Ed. Saraiva), L. Autuori (‘Fundo de Comércio’, Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, Ed. Borsoi, vol. 23, pg. 230), A.B. Cotrim Neto (‘Fundo de Comércio’, Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 39).

Ora, marca isolada de propriedade de terceiros não constitui fundo de comércio, por lhe faltar a universalidade a que se refere a doutrina e por não compor a patrimonialidade daquele que o detém. Mesmo quando, nessa universalidade, incluído está o ponto comercial locado, tal ponto compõe o fundo de comércio apenas nos contratos a longo prazo, pois nos contratos a prazo curto e de locação não mais renovável, tal elemento, que se agrega a outros para formar a figura mencionada, deve ser necessariamente descaracterizado”<sup>9</sup>.

Trata-se do conjunto do negócio, integrado não apenas por um elemento, mas ela totalidade daqueles que permitem a exploração negocial. O conceito de “fundo de comércio” é mais abrangente que o de “estabelecimento”, podendo este ser apenas parte de uma **empresa** ou de uma sociedade. Observe-se que o conceito de estabelecimento, no âmbito do direito internacional, é mais alargado do que aquele que vigora internamente, haja vista que, para fins de ISS, por exemplo, estabelecimento pode ser a sede do prestador ou o local onde ele esteja atuando, conforme a configuração ou não das hipóteses do artigo 3º da LC 116/02.

<sup>9</sup> Direito constitucional tributário, 2. ed., Cejup, 1985, p. 99-100.

Desta forma, uma empresa ou uma sociedade pode continuar a existir e a explorar diversas atividades em variados locais, configurando, tudo isso, “fundo de comércio”; já cada um dos locais onde exerce a atividade empresarial é um “estabelecimento”. O sucessor sucederá exclusivamente em relação àquela parte de negócio adquirida, a qualquer título.<sup>10</sup>

A essência da transferência negocial aparece na continuidade da dicção legislativa: “e continuar a respectiva exploração”.

Como se percebe, o que se transfere é o negócio explorado. Por esta razão, o discurso anterior declara que tal transferência far-se-á “a qualquer título”. De regra, é o novo explorador do negócio antigo que sucede o anterior e arca com as dívidas tributárias, por ventura existentes<sup>11</sup>.

O complemento do discurso “sobre a mesma ou outra razão social ou sob firma de nome individual” torna mais clara a exegese de que o que se transfere é o **negócio** e não, formalmente, a empresa. Vale dizer: a transferência pode abranger “fundo de comércio” e “estabelecimento”, que diz respeito a uma unidade empresarial, e não, necessariamente, toda a empresa. Esta, por compreender, com maior latitude os dois outros conceitos, só estará sendo transferida, se o objeto do negócio jurídico da transferência abranger também a própria empresa.

De qualquer forma, para que se configure a sucessão, é absolutamente irrelevante que a denominação continue ou não a mesma. Ter ou não, o sucessor, a mesma razão social ou o mesmo objeto social, é apenas um elemento formal. O que interessa, na sucessão, é a **EXPLORAÇÃO DO MESMO NEGÓCIO**, que tenha recebido, “a qualquer título”<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Fernando Albino lembra lição de Waldemar Ferreira, ao dizer: “Conforme bem acentua Waldemar Ferreira (Tratado de direito comercial, São Paulo, Saraiva, 1962, v. 7, p. 234-6), em se tratando de fundo de comércio, cristalizou-se a fórmula de ser ele conjunto de bens mobiliários destinado ao exercício da atividade econômica. Compreende obrigatoriamente a clientela ou “achalandage”, como é denominado no direito francês. E também envolve, salvo prova contrária, todos os outros bens necessários à exploração do fundo, tais como a insígnia, o nome comercial, o direito de arrendamento do prédio, o material, os utensílios, as mercadorias, as patentes de invenção, as marcas de fábrica, os desenhos e os modelos, os direitos de propriedade literária e artística” (Shopping centers - questões jurídicas, ob. cit. p. 55/56).

<sup>11</sup> “Tributário — Contribuições previdenciárias não recolhidas — Fundo de comércio. 1. Incide, na espécie, o disposto no art. 133 do Código Tributário Nacional, sendo inquestionável a responsabilidade da embargante que adquiriu o Fundo de comércio e continuou a exploração da atividade da executada, pelas contribuições relativas ao fundo adquirido, devidas até a data de sua transferência ou cessão. 2. Recurso improvido” (TRF, 2. Região, 1a Turma, AC 1260-89/RJ, rel. Juiz Henry Barbosa, DJU 10.01.1995).

<sup>12</sup> A exploração do mesmo negócio é fundamental. Leia-se a decisão do TRF da 1a. Região: “Tributário — Sucessão empresarial — Estabelecimento bancário e condomínio — Inocorrência. 1. A sucessão empresarial, para fins de responsabilidade tributária, somente se verifica nos estritos limites do art. 133

Na seqüência, declara o legislador que: “responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquiridos”.

Travei com Aliomar Baleeiro discussão a respeito, tão logo foi publicado o CTN. Reproduzo o que escrevi, à época:

Tão logo saiu a primeira edição do livro de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário), tivemos ampla discussão sobre a matéria, a título de saber a extensão do artigo 133, isto é, se a sucessão empresarial estaria incidida por uma responsabilidade referente aos tributos apenas ou também referente às penalidades.

Aliomar, na ocasião, não se curvou à nossa argumentação, nem mesmo quando lhe escrevemos, com argumentos adicionais, já à altura discutidos com Rubens Gomes de Souza, em função de um trabalho publicado sobre a limitação da responsabilidade vinculada apenas aos tributos, com total adesão em carta que nos enviou.

Aliomar, já na 2a. edição transcreveu, em apêndice, um sumário de nossa posição, assim como contestação à mesma. A indiscutível genialidade de Aliomar sempre foi, todavia, marcada por uma extraordinária virtude de alterar posições sempre que se convencesse da falha interpretação anterior, razão pela qual em um de seus últimos votos no Supremo, referindo-se à sua posição de contestação, decidiu alterá-la para entender que a responsabilidade do artigo 133 do CTN destinava-se apenas aos tributos não pagos pelo sucedido e não penalidades<sup>13</sup>.

Ora, desde a decisão referida na parte final desse texto, o Supremo Tribunal Federal<sup>14</sup> vem entendendo que o tributo não constitui penalidade, que é entidade

---

do CTN, mediante a condição primeira e básica de transferência, a qualquer título de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, hipótese insusceptível de ocorrer entre um estabelecimento bancário e um prédio de lojas e salas, constituído sob a forma de condomínio. 2. Apelo parcialmente provido” (grifos meus) (TRF, 1ª. Região, 3ª. Turma, AC 22786-89/GO, rel. Juiz Fernando Gonçalves, DJU 10/09/1990, p. 20.120).

<sup>13</sup> Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, Responsabilidade Tributária, Ed. Resenha Tributária/CEU, 2ª. tiragem, 1990, p. 30/1.

<sup>14</sup> O Recurso Extraordinário 71.471 (Resenha Tributária 4.2, n. 34/75, pgs. 796/807) declara que: “O problema reside na cláusula “responde pelos tributos” sem inclusão das multas ou penalidades. O v. acórdão inclinou-se pela interpretação estrita, por ser a peculiar ao Direito tributário, que gira em torno do princípio da reserva da lei: a criação de qualquer obrigação tributária há de ser rigidamente circunscrita aos termos expressos da lei. E a multa é uma obrigação tributária sujeita à reserva da lei (CTN,

autônoma prevista no CTN, conforme enunciado no artigo 3º e no “caput” do artigo 113, ambos assim redigidos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (grifos meus).

.....

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

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

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

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

Apesar de, ao arrepio do que estabelece o artigo 3º do CTN - segundo o qual tributo não constitui penalidade - o Superior Tribunal de Justiça considerar que tributo e penalidade têm a mesma conformação, prefiro ficar com a exegese que adotei antes mesmo das decisões da Suprema Corte reconhecendo que o conceito de tributo não abrange o de penalidade, de resto, estritamente conforme o discurso legislativo do referido artigo 3º e as decisões da Suprema Corte.

De lembrar-se, neste sentido, os seguintes acórdãos, a favor da interpretação “lata” do vocábulo “tributos”:

1) Processo REsp. 1017186/SC  
RECURSO ESPECIAL  
2007/0303974-3  
Rel. Min. CASTRO MEIRA

---

artigo 97, V). Essa interpretação não é razoável mas já teve consagração no RE 76.153 de 30/11/73 e no AI 9.333, relator OROSIMBO, Jurisprudência do STF, 1941, III, pg. 183. É admissível também uma interpretação larga, a despeito de o artigo 133 mencionar apenas “tributos, sem mencionar multas. Eu próprio já me inclinei a aceitá-la, embora hoje não me pareça a melhor” (grifos meus) ( p. 8041, grifamos).

Órgão Julgador: T2 – 2ª. Turma

Data do Julgamento: 11/03/2008

Ementa: RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DO AUTOS.

1. A empresa recorrida interpôs agravo de instrumento com a finalidade de suspender a exigibilidade dos autos de infração lavrados contra a empresa à qual sucedeu. Alegou a ausência de responsabilidade pelo pagamento das multas e, também, decadência dos referidos créditos. O Tribunal “a quo” acolheu o primeiro argumento, julgando prejudicado o segundo.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1 do art. 113 do CTN). 4. Tendo em vista que a alegação de decadência não foi analisada em razão do acolhimento da não-responsabilidade tributária da empresa recorrida, determina-se o retorno dos autos para que seja analisado o fundamento tido por prejudicado.

5. Recurso especial provido em parte.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 3a. Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator” (grifos meus) <sup>15</sup>;

---

<sup>15</sup> Data da Publicação/Fonte: DJe 27/03/2008.

2) Processo REsp 554377/SC RECURSO ESPECIAL 2003/0114735-3

Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO

ÓRGÃO JULGADOR: T1- 1ª. Turma

Data do julgamento: 04/10/2005

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. AÇÃO ANULATÓRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE.

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. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento’ (REsp no 592.007/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 22/03/2004).

II - A disposição contida no art. 173 do Decreto 87.981/82, que impõe ao contribuinte examinar a adequada classificação fiscal dos produtos adquiridos, bem como o lançamento do imposto, não constitui penalidade nem infringe o princípio da reserva legal, porquanto tal regulamentação decorre do contido no artigo 62 da Lei nº 4.502/64, que dispõe acerca das obrigações dos adquirentes dos produtos sujeitos à tributação do IPI.

III - Recurso especial da União provido. Recurso especial adesivo improvido.

Acórdão: Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial da União e negar provimento ao recurso adesivo, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSE DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro LUIZ FUX”<sup>16</sup> (grifos meus);

3) REsp 670224 / RJ

---

<sup>16</sup> Data de publicação/Fonte: DJ 19/12/2005 p. 215.

RECURSO ESPECIAL

2004/0081678-5

Relator Ministro JOSÉ DELGADO

Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento: 04/11/2004

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. CDA. APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso especial oposto contra acórdão que manteve a inclusão da empresa alienante, como responsável solidária, no pólo passivo de processo executivo fiscal, em decorrência de sucessão tributária prevista no art. 133, I, do CTN.

2. 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. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. E devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Na expressão “créditos tributários” estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

4. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

5. Recurso especial não provido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda”

<sup>17</sup>.No sentido da interpretação restritiva:

---

<sup>17</sup> Data da Publicação/Fonte: DJ 13/12/2004 p. 262.

1) RE82754 / SP - SÃO PAULO  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator: Min. ANTONIO NEDER

Julgamento: 24/03/1981

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

EMENTA: 1. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART-133. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SUSTENTA O ENTENDIMENTO DE QUE O SUCESSOR É RESPONSÁVEL PELOS TRIBUTOS PERTINENTES AO FUNDO OU ESTABELECIMENTO ADQUIRIDO, NÃO, PORÉM, PELA MULTA QUE, MESMO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA, TEM O CARÁTER PUNITIVO. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO FISCO PAULISTANO A QUE O STF NEGA CONHECIMENTO PARA MANTER O ACÓRDÃO LOCAL QUE JULGOU INEXIGÍVEL DO SUCESSOR A MULTA PUNITIVA”<sup>18</sup> (grifos meus);

2) RE89334 / RJ - RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator: Min. CUNHA PEIXOTO

Julgamento: 16/06/1978

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Ementa: I.C.M.. - MULTA FISCAL - SUCESSOR. O ADQUIRENTE DO FUNDO DE COMÉRCIO, NOS TERMOS DO ART. 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, RESPONDE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO ANTECESSOR, MAS NÃO PELAS MULTAS, MORMENTE SE ESTAS NÃO FORAM IMPOSTAS ANTES DA TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE”<sup>19</sup>;

3) RE83 514 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator: Min. ELOY DA ROCHA

Julgamento: 17/08/1976

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

EMENTA: MULTA FISCAL. SUCESSOR. - O SUCESSOR, ADQUIRENTE DO ESTABELECIMENTO CO-

<sup>18</sup> Publicação: DJ 10/04/1981 PP-03174 EMENT. VOL 01207-01 PP- 00326, RTJ VOL—00098—03 PP—00733.

<sup>19</sup> Publicação: DJ 25/08/1078 – PP- \*\*\*; EMENT VOL—01104— PP—00467; RTJ VOL—00094—02 PP—00758.

MERCIAL, RESPONDE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO ANTECESSOR, NÃO PORÉM POR MULTAS PUNITIVAS, SOBRETUDO SE IMPOSTAS POSTERIORMENTE À AQUISIÇÃO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO” (grifos meus) <sup>20</sup>.

De qualquer forma, por estar o Superior Tribunal de Justiça bloqueando a subida de recursos extraordinários para o STF sob a alegação de que a matéria é de **legalidade** e não de **constitucionalidade**, apesar de pessoalmente entender ser correta a interpretação da Suprema Corte, é importante ressaltar que, para efeitos deste parecer, nada prejudica que se adote uma ou outra inteligência.

Os dois incisos a seguir determinam o nível de responsabilidade, ou seja, “integral” se o alienante não continuar a exploração do comércio, indústria ou atividade, “subsidiária” se o alienante continuar na **exploração da mesma atividade ou de outro ramo** de comércio, indústria ou profissão <sup>21</sup>.

O discurso do inciso II, que merece exegese integrativa, faz menção a que, se o alienante abrir novo negócio no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão, permanecerá subsidiariamente responsável com o sucessor pelos tributos devidos até a data da alienação <sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Publicação: RTJ VOL-00082 PP—00544.

<sup>21</sup> “Processo REsp 330683 / SC

RECURSO ESPECIAL

2001/0091245-O

Relator: Ministro PAULO MEDINA

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 19/02/2002

Data da Publicação/Fonte: DJ 08/04/2002 p. 191

Ementa:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 133, INC. 1, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Segundo o disposto no art. 133, mc. 1, do Código Tributário Nacional, uma vez já ocorrido o lançamento definitivo na época da sucessão, o sucessor deverá responder integralmente pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Recurso especial improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso, mas lhe negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto e Laurita Vaz votaram com o Sr. Ministro Relator”.

<sup>22</sup> Processo REsp 36540 / MG

RECURSO ESPECIAL

1993/0018468-7

Relator: Ministro GARCIA VIEIRA

A responsabilidade subsidiária –a solidariedade só será acionada em caso de inadimplência do sucessor- justifica-se, MAS APENAS PARA OS DÉBITOS ANTERIORES A QUE TIVER DADO CAUSA O ALIENANTE. Jamais pelos novos débitos, gerados pelo sucessor SEM QUALQUER PARTICIPAÇÃO DO ALIENANTE <sup>23</sup>.

Embora criticável que o alienante permaneça responsável subsidiariamente pelos **débitos anteriores à sucessão**, se o novo negócio por ele explorado **for de outra natureza**, a responsabilidade maior é do titular do estabelecimento ou do fundo de comércio objeto da sucessão. Só em caso de inadimplência é que o sucedido será solidariamente chamado a responder PELOS DÉBITOS ANTERIORES À SUCESSÃO.<sup>24</sup>

---

Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento: 08/09/1993

Data da Publicação/Fonte: DJ 04/10/1993 p. 20524

RSTJ vol. 52 p. 216

Ementa

EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO - CERTIDÃO - DESNECESSIDADE - NOME DO SÓCIO OU DA FIRMA SUCESSORA. O ADQUIRENTE DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL, INDUSTRIAL OU PROFISSIONAL QUE CONTINUAR A RESPECTIVA EXPLORAÇÃO RESPONDE INTEGRALMENTE PELOS TRIBUTOS RELATIVOS AO FUNDO OU ESTABELECIMENTO ADQUIRIDO SE O ALIENANTE CESSAR A EXPLORAÇÃO DO COMÉRCIO, INDÚSTRIA OU ATIVIDADE. COMPROVADA, NO CASO, A SUCESSÃO, A DISSOLUÇÃO IRREGULAR, A RESPONSABILIDADE DA EMBARGANTE E A RESPONSABILIDADE PESSOAL DE SEU SÓCIO-GERENTE, ANTIGO SÓCIO DA EMPRESA ADQUIRIDA.

DESNECESSÁRIO CONSTAR DA CERTIDÃO, O NOME DO SÓCIO OU DA FIRMA SUCESSORA.

PRECEDENTES DESTE COLENDO TRIBUNAL.

RECURSO PROVIDO.

Acórdão: POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO”.

<sup>23</sup> Processo REsp 51504/SP

RECURSO ESPECIAL

1994/0022040-5

Relator: Ministro AMÉRICO LUZ

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 14/06/ 1995

Data da Publicação/Fonte: DJ 14/08/1995 p. 24015

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE.

- HAVENDO SUCESSÃO, CARACTERIZADA PELA COMPRA DO FUNDO DE COMÉRCIO, O SUCESSOR RESPONDE PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO SUCEDIDO.

- PRECEDENTE.

Acórdão

POR UNANIMIDADE, NÃO CONHECER DO RECURSO”.

<sup>24</sup> O STJ já decidiu, em interpretação “a contrario sensu” que alguém apenas loca um prédio, mas sem explorar o mesmo negócio, não transforma a empresa em sucessora:

“Processo REsp 108873/ SP

O certo é que, EM NENHUMA CIRCUNSTÂNCIA, os débitos posteriores à sucessão podem acarretar responsabilidade subsidiária ao sucedido.

Tais aspectos exegéticos referentes ao artigo 133 do CTN são fundamentais para adiante passar a responder às questões formuladas.

O segundo aspecto relevante é a exegese do parágrafo único do artigo 116, assim redigido:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)<sup>25</sup>.

Tão logo aprovada tal disposição pela Lei Complementar n. 104/01, ingressaram a CNC e a CNI com ações diretas de inconstitucionalidade contra o novo dispositivo que tornava os princípios da legalidade estrita, tipicidade fechada e

---

RECURSO ESPECIAL

1996/0060339-1

Relator: Ministro ARI PARGENDLER

Órgão Julgador: T2-SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/03/1999

Data da Publicação/Fonte: DJ 12/04/1999 p. 111

Ementa

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

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

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, no conhecer do recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Aldir Passarinho Júnior, Helio Mosimann e Peçanha Martins (grifos meus).

<sup>25</sup> Escrevi sobre o referido parágrafo: “Trata-se do § único que a LC 104/01 pretendeu introduzir no art. 116 do CTN, equiparando a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), confundindo institutos que sempre tiveram tratamento distinto, nas doutrinas brasileira e comparada.

A gravidade da norma é que, por sua fantástica elasticidade e extensibilidade injusta, acaba por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo. Não mais ao legislador, não mais aos tribunais, cabe estabelecer e explicitar o conteúdo da norma. Ao agente fiscal, ou seja, ao servidor subalterno da Administração fazendária é que caberá declarar se a lei pode -ou não- ser aplicada na hipótese fiscalizada” (Rev. Do TRF 3ª. Região, Separata, n. 77, maio/jun/2006, São Paulo, p. 108).

reserva absoluta de lei formal tributária, do artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, norma “lata”, “flexível” e “relativa”. Ambas as ações, nada obstante o pedido de medida cautelar, continuam “em descanso”, há 7 anos, nos armários dos Ministros da Suprema Corte, acumulados por excesso de trabalho, sem prazo certo de julgamento.<sup>26</sup>

De qualquer forma, a reticência do Pretório Excelso sobre a inconstitucionalidade do dispositivo, não prejudica o contribuinte, pois a norma depende de regulação infraconstitucional.

Com efeito, o poder que se dá à autoridade administrativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados, objetivando “desestimular a ocorrência de fato gerador do tributo” ou “a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” ainda depende de produção infra-legislativa, pois conclui o discurso legislativo: “observados os procedimentos **a serem estabelecidos em lei ordinária**”<sup>27</sup> (grifos meus).

Ora, tais procedimentos ainda não foram definidos, nem há legislação infraconstitucional a respeito.

A única tentativa governamental de regulá-los foi fulminada pelo Congresso Nacional, que rejeitou os artigos 13 a 19 da MP 66. O relator do novo projeto de lei no Congresso, Deputado Milton Monti, já declarou, no seu relatório, que não dará efeitos retroativos às normas agora propostas para regular o § único do art. 116 do CTN, para não ferir a lei suprema, no que diz respeito ao artigo 5º inciso 35, assim redigido:

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Transcrevo suas declarações, na reunião do Conselho Superior de Direito, da Fecomércio-SP, que presido:

Como foi colocado aqui, realmente o projeto é muito mais abrangente do que a simples desconstituição de prestadores de serviço de caráter intelectual personalíssimo. Na verdade, a proposta do projeto é regulamentar o artigo 116 do

---

<sup>26</sup> O artigo 150, inciso I, da C.F. tem a seguinte dicção: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;...”.

<sup>27</sup> Paulo Caliendo escreve: “A norma da LC n. 104/01 não é de aplicação imediata, mas está na dependência de normas federais, estaduais e municipais que disponham sobre o assunto. Torna-se absolutamente necessário o respeito ao devido processo administrativo fiscal, assentado em princípios democráticos” (Comentários ao Código Tributário Nacional, MP Editora, São Paulo, 2008, p. 986).

Código Tributário Nacional, **que só pode ser eficaz após a regulamentação, como está escrito nas suas próprias normas. Enquanto essa regulamentação não acontece, eu também sou da opinião de que o governo não tem possibilidade de autuar empresas ou promover a desconstituição de contratos realizados com pessoas jurídicas legalmente constituídas, tanto os contratantes como os contratados.** Estão inscritos no Ministério da Fazenda, na Junta Comercial, nos órgãos de direitos, nas prefeituras, enfim, podem transacionar livremente, porque são pessoas jurídicas legalmente constituídas. Não há dúvida de que existe sempre um viés de arrecadação. Eu acho que existe um espírito na Receita Federal, que deve incorporar nos secretários da Receita, porque é sempre assim. Eu não estou falando isso para criticar o secretário Everardo Maciel (Conselheiro do Conselho Superior de Direito da Fecomércio-SP), mas também em seu tempo a Receita tinha a mesma voracidade em arrecadar, é uma coisa que é incorporada no papel daquele que está no comando da Receita Federal no nosso país: arrecadar mais, buscar eficiência, buscar normas anti-elisão, enfim, constituir os instrumentos jurídicos possíveis para que a legislação tributária possa ser eficiente e o próprio desempenho da Receita possa ser eficiente. Mas nós nos deparamos com algumas questões e uma delas, que foi colocada aqui e eu acho que é fundamental, é no que diz respeito à clareza da legislação tributária. Não é possível imaginarmos uma legislação tributária que não seja clara, porque não dá para ficar à mercê até mesmo, quem sabe, do humor daquele dia do fiscal que vai visitar uma empresa, um contribuinte e imagina que aquele negócio pode ser desconsiderado, desfeito ou que a própria legislação dê a ele a subjetividade suficiente - porque não vou dizer nem má fé - e ele preocupado em cumprir as suas atribuições acabe exagerando, justamente pela falta de clareza na legislação” (grifos meus) <sup>28</sup>.

Aliás, sobre a anterior tentativa, já me manifestara como segue:

Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

---

<sup>28</sup> Cadernos Fecomercio, n. 2, julho/2007, p. 16/17.

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os artigos 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na lei complementar 104/01, na redação que ofertou ao § único do artigo 116 do CTN, a saber:

“§ único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (grifos meus).

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o artigo 116, § único, declara que a lei ordinária APENAS CUIDARÁ DE ASPECTOS PROCEDIMENTAIS, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do artigo 116 do CTN.

Neste aspecto, a lei suprema é claríssima ao declarar que apenas a lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, estando o artigo 146 assim redigido:

Art. 146 Cabe à lei complementar:

- I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (grifos meus).

A primeira inconstitucionalidade material reside no § único, que excluiu os casos de “simulação” previstos no artigo 116 e introduziu a “simulação” sem dolo, fraude ou má-fé!!! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do “palpite fiscal”.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, esco-

lher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos artigos 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por mera opinião do fiscal.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos “para fins tributários” –como previsto no “caput” do artigo 13-, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito. É a hospedagem –desculpem-me a irreverência— da “tributação gay”, porque o fato desconsiderado só o é para o direito tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município se, com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal <sup>29</sup>.

A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras, vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos artigos 5º “caput” e 150, inciso I, da Constituição Federal, assim redigidos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, ...;

“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (grifos meus).

*Um último aspecto diz respeito ao princípio da irretroativ-*

<sup>29</sup> Henry Tilbery fulmina a possibilidade de aplicação da teoria desconsiderativa por elaboração jurisprudencial, ao dizer: “Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no Direito Tributário Brasileiro sem base em norma legal” (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Integração entre sociedade e sócios, Ed. Atlas, 1985, p. 96).

*vidade assegurado pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da C.F., assim redigido:*

*“XXXVI. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.*

Por tal princípio, se constitucionais fossem, que não são os referidos dispositivos, não seriam aplicáveis às operações anteriores à edição da M.P. n. 66/2002.”<sup>30</sup>

Como se percebe, qualquer interpretação que vise implantar a desconsideração da pessoa jurídica antes da aprovação da lei cujo projeto foi proposto pelo Congresso Nacional é de manifesta ilegalidade, pois fere o § único do artigo 116, que ainda dependente de regulação pelo Congresso Nacional.

Essa é a interpretação que empresto aos dois dispositivos.

No referido parecer, conclui pela sucessão da arrendatária, que passou a explorar o negócio e fundo de comércio por contrato de arrendamento com a sucessora e pela responsabilidade solidária desta, em face de ter adquirido da alienante, no caso excluída de qualquer responsabilidade, concluindo, também, pela inaplicabilidade da figura desconsiderativa quando da tentativa da alienante de recuperar, pela inadimplência de pagamento da adquirente, o parque empresarial, tendo sido substituída no pólo ativo por terceira empresa.

Para efeitos tributários, todavia, interessa para este artigo, a análise dos dois referidos dispositivos do CTN (133 e 116 § único).

São Paulo, Outubro de 2008.

P2008-026 ADAP ARTIGO SUCESSAO E FIGU DESCONSID

---

<sup>30</sup> **Revista do Tribunal Regional Federal.** 3. Reg. n. 77, ob. cit. p. 111/3.

