

# IMPOSTO SOBRE A RENDA: RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR NA AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO - O ART 133 DO CTN

Marco Aurélio Greco

## 1. Objeto do estudo<sup>1</sup>

O Código Tributário Nacional contém ampla disciplina da responsabilidade tributária, inclusive das hipóteses de sucessão. Dentre tais disposições, seu art. 133 tem gerado inúmeros debates, além de suscitar dúvidas quanto à sua aplicabilidade, ou não, ao imposto sobre a renda. Vale dizer, tem sido tarefa complexa para os tributaristas saber se e quando existe, ou pode existir, sucessão na responsabilidade tributária por dívida relativa a imposto sobre a renda, quando a situação concreta envolver a aquisição de um estabelecimento.

O presente estudo busca fornecer critérios para a identificação destas hipóteses.

Para fins de análise, figure-se a hipótese de uma pessoa jurídica que explore determinada atividade econômica e tenha sido autuada por infrações à legislação do imposto sobre a renda. Suponha-se que esta pessoa jurídica tenha dois ou mais estabelecimentos. Na hipótese de ela pretender vender um dos estabelecimentos, põe-se a pergunta quanto a haver, ou não, responsabilidade do adquirente pela dívida de imposto sobre a renda objeto da autuação que atinge o alienante.

1. Texto escrito antes da edição da LC nº 118/2005.

## 2. Observação preliminar

A aplicação do Direito envolve sempre dupla atividade. De um lado, interpretar a lei, no sentido de identificar seu significado e a amplitude da disciplina que projeta sobre a realidade dos fatos e das condutas. De outro, na medida em que a legislação volta-se para a realidade fenomênica dos eventos e das condutas que ocorrem concretamente, a aplicação do Direito supõe exame e compreensão dos fatos verificados, a partir dos quais será possível determinar sua relevância efetiva, para fins de identificação das conseqüências jurídicas deflagradas.

A resultante desta reunião - interpretação da lei e “interpretação” dos fatos (se assim puder ser designada) - irá definir as conseqüências jurídicas pertinentes para determinado caso concreto.

O presente estudo ficará focado na primeira destas atividades; vale dizer, procurará extrair o sentido e o alcance do art. 133 do CTN (e isto, exclusivamente, quanto ao tema da sucessão na responsabilidade), cabendo aos que se debruçarem diante de cada caso concreto complementar a análise de outros aspectos legais e das respectivas características fáticas.

As referências a aspectos fáticos, à vista da hipótese abstratamente formulada acima, terão caráter apenas ilustrativo, no sentido de apontar alguns aspectos que podem vir a ser relevantes ao ensejo da segunda das atividades mencionadas. Tais referências, porém, não podem ser consideradas suficientes para uma conclusão categórica em relação a determinado caso concreto.

A observação acima tem sua razão de ser, em função da recente edição da Lei Complementar nº 104/01, que, ao introduzir um parágrafo único no art. 116 do CTN, mais do que alterar esse dispositivo específico, passou a dar especial realce ao exame dos fatos, como elemento tão relevante, para fins de identificar a disciplina aplicável, quanto a análise da previsão abstrata contida na norma

tributária. Portanto, não estarei emitindo juízos sobre nenhuma situação concreta, mas apenas sobre um perfil abstrato do tema, tal como resulta do art. 133 do CTN.

Durante muitos anos, a experiência no campo do Direito Tributário brasileiro concentrou-se nos aspectos da legalidade dos dispositivos e da sua dicção. Procurou-se, em certos momentos, desenvolver posicionamentos e teorias que centravam a “essência” do Direito Tributário na linguagem e no aspecto legal do fenômeno fiscal.

De uns anos a esta data, em parte por obra da jurisprudência e parte por obra da doutrina, passou a assumir relevância o aspecto substancial da realidade sobre a qual a tributação incide, com o surgimento de manifestações no sentido de que não basta conhecer o texto da lei, é preciso temperá-lo com as circunstâncias fáticas que cercam cada caso concreto, pois só da reunião de ambas as considerações resultará a disciplina adequada.

Daí a observação feita, no sentido de que o presente estudo ficará restrito à análise do art. 133 do CTN, o que exigirá, diante de determinado caso concreto, um posterior exame do conjunto de características fáticas que cercarem a operação, temática não enfrentada nesta oportunidade.

### 3. A evolução da postura perante o tema

O tema da responsabilidade tributária, tal como disciplinada no CTN, em seus arts. 128 e ss., tem sofrido, no curso dos anos, certa mudança de perfil.

Muitos debates surgiram sobre pontos específicos da disciplina, como, por exemplo, a responsabilidade de diretores, administradores, etc. (art. 135), ou, então, sobre a natureza da responsabilidade por infrações, se objetiva ou não (art. 136), ou ainda sobre os efeitos da denúncia espontânea de infrações (art. 138).

Antes de proceder a um exame específico do art. 133, chama a atenção o surgimento de posicionamentos, inclusive judiciais, que, por vezes, como que “ampliam” o sentido literal dos dispositivos, a ponto de alcançar hipóteses que, a princípio, não estariam abrangidas pela previsão legal, caso ela fosse entendida em sentido literal estrito.

A meu ver, isto se deu em função de ter ocorrido relevante mudança na tônica da abordagem que cerca o tema.

#### 4. Os elementos dívida e crédito

Na sua formulação clássica<sup>2</sup>, o tributo<sup>3</sup> se instrumentaliza mediante a figura da obrigação, que nasce da ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN). Tendo surgido a obrigação, esta faz com que o Fisco fique investido de um crédito, enquanto o contribuinte passa a ser titular de uma dívida para com ele.<sup>4</sup>

O binômio crédito/dívida, por ser formado de elementos que mutuamente se implicam, comporta, da ótica da sua operacionalização, mais de uma conformação diante de casos concretos, dependendo da tônica (no sentido de relevância) ser posta num ou noutro dos respectivos elementos que o compõem.

2. A legislação pode adotar outros modelos de regulação que não serão examinados nesta oportunidade. Para exame deles, ver o meu *Contribuições: uma figura sui generis* (São Paulo: Dialética, 2000) e o meu *Dinâmica da tributação e procedimento* (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979).
3. Para os fins do presente estudo, utilizarei o vocábulo “tributo” com sentido que abranje também as contribuições. Isto não significa que esteja afirmando que estas tenham natureza jurídica tributária (para um debate a respeito, ver o meu *Contribuições*. Utilizo, neste texto, a palavra “tributo” com esta extensão, inclusive porque diz respeito à análise de dispositivo do CTN, aplicável às contribuições por força do art. 149 da CF).
4. Não vou, aqui, proceder a um detalhamento dos vários procedimentos de lançamento e outros aspectos correlatos. O objeto do presente estudo é o tema da responsabilidade tributária por sucessão, prevista em dois dispositivos do CTN; portanto, as referências feitas são para conduzir o raciocínio, o que não exclui a existência de uma complexidade específica em cada um dos demais temas apontados.

A diversidade de relevâncias produz distintas tonalidades, as quais serão o resultado das posições que vierem a ser assumidas pelo intérprete e aplicador, em função da prioridade que der aos dois conjuntos de valores básicos que informam a estrutura da Constituição Federal, a saber, os valores protetivos (próprios do Estado de Direito) e os valores modificadores (próprios do Estado Social).

Na interpretação, tais valores não se excluem mutuamente. Ao contrário, são como ingredientes que se combinam, em múltiplas dosagens, compondo uma unidade. Assim, o grande desafio para o intérprete é encontrar um sentido e um alcance do dispositivo que não levem à negação de nenhum deles.

Isto significa buscar uma interpretação que prestigie os valores protetivos, mas não inviabilize o interesse arrecadatório do Fisco e, ao mesmo tempo, prestigie o crédito tributário e sua arrecadação, mas não negue o sentido inequívoco que resulta do texto do art. 133.

Além de tudo, isto torna especialmente complexo o trabalho do jurista que necessita emitir um juízo em certa data, sobre tal composição de valores, pois ela, na sua formulação final, não lhe estará entregue, mas será fruto de um juízo emitido no futuro e por um órgão qualificado para tanto (administrativo ou judicial), o que escapa à sua capacidade de conhecimento e previsão.

Esta abordagem é particularmente útil no exame do tema da responsabilidade tributária, pois é possível identificar, claramente, duas posturas que podem emanar da análise dos dispositivos.

Com efeito, uma primeira postura põe a *tônica na dívida*, no sentido de que o limite da responsabilidade (e, por consequência, da sucessão) será definido pela identificação de elementos que lhe digam respeito e a ela estejam diretamente vinculados. Assim, por exemplo, dessa ótica, só haveria responsabilidade (e sucessão) no estrito limite do perfil da dívida, tal como surgida. Esta postura, dentre outras consequências, conduz à visão que prestigia a figura da pessoa jurídica, no sentido de que não se pode ignorar sua

existência, nem ultrapassar seus limites, para atingir alguém que se encontre atrás, ou ao lado dela.

Desta ótica, as regras do CTN deveriam ser interpretadas na sua literalidade e como instrumentos de proteção do contribuinte contra investidas do Fisco, de modo a não permitir nenhuma outra hipótese de sucessão fora daquelas expressa e inequivocamente enumeradas.

Uma segunda postura é a que põe a *tônica no crédito* tributário e inverte o enfoque, passando a conduzir a interpretação no sentido de buscar, no texto do CTN, não cláusulas de proteção, mas fórmulas que melhor resguardem o direito do Fisco receber o valor que lhe cabe. Vale dizer, em que o ponto de partida é a idéia de que o crédito tributário precisa ser satisfeito, e as normas de sucessão buscariam alcançar quem quer que fosse necessário para atender à respectiva satisfação.

Como se vê, esta segunda postura amplia a gama de hipóteses em que teriam aplicação as regras da sucessão, o que pode levar ao evidente excesso de considerar irrelevante o perfil inequívoco das hipóteses previstas no CTN, para se contentar com a existência de singelas conexões entre as partes, para deflagrar a responsabilidade tributária.

Retratos desta segunda postura são, por exemplo, as inúmeras decisões que generalizaram, no âmbito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica (ou outra designação que se possa dar), tema particularmente sensível na hipótese de responsabilidade de diretores, administradores e mesmo sócios.

Sem entrar no exame específico destes temas, o que se detecta é a intenção de *proteger o crédito tributário* e não apenas de proteger o contribuinte. Vale dizer, têm surgido manifestações no sentido de alargar as hipóteses de cabimento da sucessão, pois este seria o caminho que melhor resguardaria o interesse do Fisco.

A grande questão que surge, então, é saber qual o limite para a extensão do significado dos dispositivos do Código, sem perder

a função protetiva do contribuinte, de que se reveste o dispositivo examinado. É o que tentarei apontar mais adiante.

De qualquer modo, porém, na análise do tema, não se pode perder de vista este contexto e esta tendência de proteção ao crédito, ao invés de mera viabilização da cobrança da dívida.

Em suma, a conclusão preliminar que pode ser extraída é no sentido de que a interpretação do art. 133 do CTN não deve ficar restrita apenas a aspectos de ordem formal, e que a perquirição quanto a questões substanciais tem igual relevância.

## 5. Sucessão na responsabilidade

A análise da figura da sucessão na responsabilidade tributária torna-se mais clara, caso se tenha bem presente a estrutura dualista da obrigação, tal como desenvolvida pela doutrina, e que pode ser reconhecida na obrigação tributária, tal como disciplinada pelo CTN.<sup>5</sup>

A responsabilidade está estruturada na segunda relação que compõe a obrigação (na visão da teoria dualista) e é formada por duas situações jurídicas subjetivas (uma ativa, titularizada pelo Fisco; outra passiva, pelo contribuinte). Estas situações definem posições jurídicas de que as partes estão investidas, assim entendido um conceito de caráter relacional, no sentido de que alguém se encontra “perante outrem”.<sup>6</sup>

A sucessão opera mutação no suporte subjetivo (pessoa) investido da situação. Altera-se o titular da situação jurídica, o que,

5. A este respeito, ver o comentário que preparei sobre os arts. 119 e 120 do CTN (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 166 e ss.).

6. Para uma exposição sobre as situações e posições jurídicas, ver o meu *Dinâmica da tributação e procedimento*. (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 114 e ss.)

porém, não modifica a posição jurídica de ambas, que permanece intacta, sofrendo apenas modificação no seu suporte subjetivo.

Em outras palavras, e dentre tantos autores que se dedicaram ao tema, cabe lembrar o ensinamento prepiso de Adriano de Cupis, ao dizer que:

*La successione è il fenomeno giuridico consistente in ciò che un soggetto (successore) subentra in una posizione attiva o passiva, o in più posizioni attive o passive, o in una somma di posizioni attive e passive, di cui altro soggetto era titolare.<sup>7</sup>*

Na sucessão opera-se, portanto, uma transferência de posições e situações jurídicas que, no tema em exame, têm a natureza de situações tributárias passivas.

A situação tributária passiva, que integra a relação de responsabilidade, corresponde a uma situação de sujeição, correlata a um poder de constranger e alcançar determinado patrimônio. Nas palavras de Fábio Comparato:

*Le second type de rapport constitutif de l'obligation, dans l'ancien droit germanique, serait un rapport de responsabilité (Haftung), en vertu duquel une personne ou une chose se trouveraient assujetties à la domination d'une autre personne, comme garantie de la réalisation d'un événement quelconque\**

Este é o contexto em que se opera a sucessão da responsabilidade.

7. Verbete "Successione nei diritti e negli obblighi", na *Enciclopédia dei Diritto* (Milão: Giuffrè, 1990. v. XLIII, p. 1250).

8. *Essai d'analyse dualiste de l'obligation en droit prive*. Paris: Dalloz, 1964. p. 12.

## 6. A hipótese objeto de estudo

Para fins da presente análise, desenhei acima uma situação hipotética, abstrata.

O presente estudo ficará circunscrito ao exame desse perfil de operação, não abrangendo o exame de outros tipos de operação. Também não abrangerá toda a gama de questões que o art. 133 suscita. Assim, por exemplo, não serão examinadas questões como a sucessão, ou não, na responsabilidade por multas punitivas; as hipóteses de cabimento e a amplitude da regra de subsidiariedade; caso se entenda haver responsabilidade, qual o inciso do art. 133 que se aplicaria, e se a responsabilidade deveria ser restringida à proporção que o estabelecimento adquirido representa no total da empresa alienante; o significado da cláusula de benefício de ordem; nem questões processuais ligadas à legitimidade, etc.

À vista disso, passemos à análise da hipótese, à luz do art. 133 do CTN, assim redigido:

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.

Este dispositivo está inserido na seção específica<sup>9</sup> que o CTN dedica à Responsabilidade dos Sucessores. Encontra-se ao lado de outros dispositivos (arts. 130 a 132) que veiculam distintas hipóteses de responsabilidade por sucessão. Ou seja, o Código consagra um conjunto de hipóteses que provocam sucessão na responsabilidade tributária.

Observação de caráter preliminar a ser feita diz respeito à amplitude que a expressão “aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento”<sup>10</sup> pode apresentar, posto que pode ser entendida num sentido tanto global como individual, o que pode ser retratado no uso dos artigos definido “o fundo/estabelecimento” ou indefinido “um fundo/estabelecimento”.

O primeiro sentido conduz a uma interpretação do dispositivo que alcança apenas aquisições que digam respeito à totalidade que configura a própria empresa.<sup>11</sup> Desta ótica, aquisição que não abranger a totalidade da empresa deveria ser enquadrada no art. 131,1, do CTN e não no seu art. 133.

Para o segundo sentido, o artigo incide também na aquisição de um estabelecimento/fundo no sentido de parte de uma atividade econômica, vale dizer, algo identificado em função de um referencial objetivo territorialmente circunscrito (prédio, equipamentos ali instalados, assunção de empregados, etc.).

9. Seção II, do Capítulo V, do Título II, do Livro Segundo do CTN.

10. Há debate na doutrina quanto ao sentido dos termos “estabelecimento” e “fundo de comércio” utilizados pelo art. 133 do CTN. Para os fins do presente estudo, não aprofundarei o debate, nem me preocuparei em distinguir conceitualmente “estabelecimento” de “fundo de comércio”, tendo em vista que o perfil assumido para fins da presente análise é abrangente. Para uma exposição quanto a estes conceitos, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 215 e DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 103.

11. Veja-se, a respeito, os textos de Ricardo Mariz de Oliveira [*Direito Tributário atual*, v. 6. p. 1431 e ss.] e de José Jayme de Macêdo Oliveira, no seu *Código Tributário Nacional* (São Paulo: Saraiva, 1998. p. 330), comentando o art. 133, e, depois de se referir à empresa, menciona que “em momento posterior, surge a aquisição, a qualquer título, desse fundo de comércio ou desse estabelecimento”, redação que faz supor ao leitor a idéia de uma única universalidade.

A existência desta dupla possibilidade de interpretação (sem aqui aprofundá-la) indica o pano de fundo da análise do art. 133.

Entendo que o dispositivo alcança ambas as hipóteses, mas a distinção é relevante, posto que trará reflexos na dimensão da responsabilidade sucedida, como será exposto *infra*.

A hipótese figurada, independente do debate quanto aos dois sentidos possíveis do termo, corresponde claramente à aquisição de um estabelecimento/fundo (por abranger a filial com seus equipamentos, prédio, clientela, etc.), hipótese, a meu ver, abrangida pelo art. 133 do CTN, sendo o objeto de aquisição formado por tal universalidade. Cabe, então, examinar qual a dimensão da responsabilidade por sucessão que este perfil de aquisição acarreta.

Diante deste quadro, cumpre saber qual o nexo entre a obrigação tributária resultante de determinado fato gerador (e a respectiva responsabilidade) e uma pessoa que não participou daquele fato gerador.

## 7. Sucessão e elementos de conexão

A sucessão é figura que permeia inúmeros campos do Direito, que nela encontram o critério para assegurar a continuidade de determinadas relações jurídicas, situações ou, em determinadas circunstâncias, da sociedade civil, posto ser ligada à dinâmica da própria vida.

Como figura dessa abrangência, assume posição quase de categoria de Teoria Geral do Direito, tal é o número de hipóteses em que ela se verifica.

Na sucessão, há mutação subjetiva em determinada situação (ou posição) jurídica. Ou seja, uma situação jurídica subjetiva que alcançava determinada pessoa (que dela resultava investida, atingida, onerada, etc.) passa a alcançar outra pessoa (daí a mutação

subjetiva) que, originariamente, dela não fazia parte ou por ela não era atingida. Sucessão, portanto, é fenômeno ligado ao elemento subjetivo da situação jurídica (no tema em exame, a situação de poder sofrer um constrangimento patrimonial, em função da relação de responsabilidade que compõe a obrigação tributária).

Esta mutação subjetiva pode ser total, parcial, condicionada temporalmente, submetida a critério de subsidiariedade, etc., mas sempre deve resultar de uma razão básica que lhe seja determinante.

Para tanto, a sucessão se opera em função de um determinado *elemento de conexão* que aproxime a pessoa não-vinculada ao fato gerador (sucessor), a alguma dimensão, a ele relativa, que se toma a razão determinante da transferência da responsabilidade (transferência, total, parcial, etc., conforme o caso). Ou seja, a linha sucessória não é definida de forma aleatória (qualquer um), mas depende da materialização de um dos elementos de conexão contemplados no Código. Vale dizer, na sucessão é indispensável identificar o “fio condutor” que liga o sucessor à dívida originária.

Mais do que isso. Na medida em que o Código disciplina hipóteses distintas de sucessão, define os respectivos limites e critérios. Isto significa, ao mesmo tempo, que a sucessão: (a) opera inexoravelmente, mas (b) só atua dentro do âmbito definido em cada um dos dispositivos.

Ou seja, enumerar hipóteses de sucessão é dizer que elas ocorrerão nos casos e segundo os critérios pertinentes a cada um deles, pois toda enumeração implica numa restrição da amplitude da consequência jurídica, inexistindo, neste campo, uma cláusula geral que aponte para o cabimento da sucessão fora das hipóteses legalmente previstas.

O passo subsequente, então, é procurar identificar o elemento de conexão consagrado nos dispositivos, pois ele, ao mesmo tempo em que vincula o sucessor, limita a aplicação da figura à hipótese nele prevista.

## 8. Conceitos para operacionalização da responsabilidade por sucessão no CTN

O exame da sistemática adotada pelo CTN, em tema de sucessão na responsabilidade tributária, aponta serem relevantes três conceitos distintos, que se compõem no quadro normativo aplicável a cada situação concreta: (1) a existência de um *elemento de conexão* escolhido pelo CTN para definir o sucessor; (2) a existência de certo *tipo de vínculo* que une a pessoa do sucessor a esse elemento de conexão; e (3) a definição da *dimensão da responsabilidade* atribuída ao sucessor.

### 8.1. Elementos de conexão

Analisando, em seu conjunto, a Seção II, que trata da sucessão na responsabilidade tributária, encontram-se quatro elementos de conexão, os quais são, respectivamente e na seqüência dos dispositivos do CTN: (a) os bens (arts. 130 e 131, I); (b) a pessoa física falecida (art. 131, II e III); (c) a pessoa jurídica (art. 132); e (d) a atividade econômica (art. 133).

Tais elementos apresentam duas faces distintas. Por um lado, são o referencial adotado pelo CTN para fins de identificar os tributos que serão objeto de sucessão. Por outro, identificam um dos pólos do vínculo que terá, no outro pólo, o sucessor tributário.

Ou seja, sempre que alguém, originariamente, não vinculado ao fato gerador - portanto, em princípio, não alcançável pela responsabilidade decorrente da obrigação que ele faz surgir - relacionar-se com um dos elementos acima, pode haver sucessão. Afirimo “pode”, pois a verificação do elemento de conexão é indispensável para a sucessão, mas não é suficiente para que ela se materialize, posto que o próprio CTN indica outros elementos que, igualmente, devem estar reunidos.

## 8.2. Tipos de vínculo

Para haver sucessão, é preciso que entre o elemento de conexão e o sucessor exista algum tipo de vínculo, de natureza distinta, conforme o elemento de conexão escolhido pelo CTN.

a) Tratando-se de *bens*, o vínculo consiste numa aquisição. Esta previsão abrange todos os tipos de aquisição, a que título for, não se limitando aos negócios jurídicos de caráter bilateral, pois o CTN prevê que a sucessão se opera, inclusive, em razão de aquisições originárias (por exemplo, o parágrafo único do art. 130 menciona as arrematações).<sup>12</sup>

b) Com relação a *pessoa física falecida*, o vínculo é determinado por certo tipo de relação de âmbito familiar, de sucessão hereditária ou testamentária. Vale dizer, vínculos regidos pelo direito de família e das sucessões.<sup>13</sup>

c) Com relação a *pessoa jurídica*, o vínculo é determinado por uma operação de caráter societário que interfira, de algum modo, com a conformação, existência ou perfil societário da devedora. Vale dizer, abrange as operações que interfiram ou impliquem na criação de nova pessoa jurídica a partir da devedora; a extinção da devedora; a modificação do seu tipo societário; sua incorporação, sua transformação e outras figuras semelhantes.

Pela exata razão de que a regra contida no art. 132 do CTN contempla operações de cunho societário enquanto tal, é que, a meu ver, a enumeração ali contida não tem caráter taxativo, podendo alcançar outras operações que digam respeito a eventos que afetem dimensões da subjetividade da pessoa jurídica devedora.

12. Não vou aprofundar a análise quanto às vicissitudes que podem alcançar os bens, nem os vários tipos de vínculo, posto que esta hipótese não faz parte do objeto específico do presente estudo.

13. Não vou pormenorizar os vários tipos de relação que geram vínculo, posto que esta hipótese não integra o objeto deste estudo.

Assim, por exemplo, embora a figura da cisão não esteja expressamente prevista, entendo que está abrangida pelo art. 132, pois é uma operação que atinge o elemento de conexão (pessoa jurídica), interferindo com seu perfil subjetivo.<sup>14</sup>

d) Quanto à hipótese de sucessão em função da *atividade econômica*, o vínculo previsto no art. 133 do CTN tem a natureza de uma aquisição (“adquirir de outra”).

Diante deste termo, utilizado no contexto do art. 133, duas interpretações podem surgir, e não coincidem, com exatidão, ao significado que a palavra “aquisição” possui nos arts. 130 e 131. Esta diversidade de significados é possível e não deve causar estranheza, pois o termo reporta-se a entidades distintas: nos arts. 130 e 131a bens (entidade estática) e no art. 133 a estabelecimento/fundo (entidade dinâmica).

A primeira interpretação possível é no sentido de que o verbo “adquirir” deveria ser entendido no seu aspecto técnico jurídico, de negócio jurídico translativo de propriedade, em última análise, de uma compra e venda do estabelecimento ou do fundo de comércio (sem aqui pormenorizar os vários tipos de aquisição em sentido jurídico que podem existir).

A segunda, no sentido de que o verbo “adquirir” não está, propriamente, alcançando operações que tenham por perfil jurídico a *titularidade dos bens*, mas está contemplando o efeito da passagem da *titularidade da condução da atividade econômica* para uma terceira pessoa.

A meu ver, esta segunda interpretação é a que melhor se coaduna com o significado das várias normas da Seção II e com a tônica de proteção ao crédito tributário. Realmente, na medida em que o elemento de conexão é a atividade econômica (comercial,

14. Neste sentido, TJSP - 7ª Câm. Direito Público, Ap. n. 037.534.5/0-00, Des. Sérgio Pitombo, julg. 09.3.1998, Boletim AASP n. 2065, p. 651.

industrial, profissional), esta, em grande medida, é uma realidade de fato de caráter dinâmico que independe da forma jurídica. Clientela, perspectivas de rentabilidade, *market share* e outros elementos que compõem o estabelecimento ou o fundo de comércio existem e resultam transferidos, independente de serem objeto de um determinado negócio jurídico. A continuidade do empreendimento é, a meu ver, contemplada no art. 133 do CTN, para fins de configurar o vínculo que desemboca na responsabilidade por sucessão.

Por isso, entendo que a “aquisição” prevista no art. 133 não é apenas a que resulta de um negócio jurídico específico que tenha por objeto os bens e demais elementos que compõem o estabelecimento ou o fundo de comércio, mas, a meu ver, alcança também a assunção da continuidade da atividade econômica a eles relativa.

### 8.3. Dimensão da responsabilidade por sucessão

Tratando-se de dimensão da responsabilidade sucedida, algumas características devem ser sublinhadas.

Em primeiro lugar, é de se observar que a simples previsão de um elemento de conexão por si só é suficiente para circunscrever uma parcela da realidade que corresponda ao núcleo do próprio elemento de conexão.

Na medida em que o CTN elege um elemento objetivo (por exemplo, bem adquirido), isto já aponta para um conjunto de tributos que resulta abrangido, quais sejam, todos os que digam respeito àquele determinado bem. Por exemplo, se a aquisição é de um veículo automotor, opera-se a sucessão tributária relativamente a eventual débito de IPVA, e assim por diante.

Ao revés, quando o CTN utiliza um elemento subjetivo para o fim de definir um elemento de conexão, a totalidade das posições jurídicas passivas de que está investida aquela pessoa passa a ser objeto de sucessão.

Por fim, quando o CTN escolhe um elemento funcional, isto implica circunscrever a sucessão ao conjunto de tributos que digam respeito à realidade dinâmica que a define.

Em suma, como primeira aproximação na análise da dimensão de responsabilidade atribuída por sucessão, pode-se afirmar que o elemento de conexão, por si só, determina um primeiro conjunto de tributos alcançados, a saber:

a) se o elemento de conexão for um *bem*: todos os tributos que digam respeito àquele bem;

b) se o elemento de conexão for uma *pessoa* (física ou jurídica): todos os tributos de que aquela pessoa seja sujeito passivo (em qualquer dos tipos de sujeição passiva previstos na legislação);

c) se o elemento de conexão for a *atividade econômica*: todos os tributos relativos àquela atividade econômica.

Isto significa, por exemplo, que o simples fato do elemento de conexão ser um bem ou uma atividade econômica já é suficiente para circunscrever os tributos que, de algum modo, tenham algum tipo de relação com aquele bem ou aquela atividade econômica.

Embora pela simples indicação do elemento de conexão já fosse possível circunscrever a responsabilidade tributária por sucessão a um conjunto de tributos, o CTN, em várias oportunidades, busca dar maior clareza a tal previsão, prevendo, explicitamente, um segundo critério de circunscrição, que deve ser aplicado concomitantemente ao primeiro.

## 9. O CTN explicita os tributos alcançados

Além do primeiro critério de aferição da dimensão da responsabilidade (elemento de conexão), o próprio Código, nos dispositivos examinados, ao indicar as hipóteses de sucessão, preocupa-se em apontar a amplitude da responsabilidade sucedida, explicitando o conjunto de tributos abrangidos.

a) Assim, por exemplo, o art. 130 do CTN refere-se especificamente a impostos<sup>15</sup> cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse dos imóveis, bem como créditos tributários relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens ou contribuições de melhoria.

Com efeito, o vínculo em relação ao elemento de conexão legalmente previsto no CTN, no caso do art. 130, é instaurado pela aquisição de um imóvel, mas a *dimensão da responsabilidade* por ele deflagrada está circunscrita a tais impostos, taxas e contribuição de melhoria. Ou seja, a sucessão resulta limitada objetivamente a um determinado conjunto de tributos.

Esta observação, que aparentemente parece estar cercada de certa obviedade, é na realidade de grande importância, pois o referencial da responsabilidade continua definido pelo elemento de conexão e não pelo vínculo instaurado.

Explico. Afirmei linhas atrás que a operacionalização da responsabilidade por sucessão no regime do CTN supõe um elemento de conexão e um vínculo que o conecta ao sucessor. Afirmei que este vínculo, dentre outras hipóteses, pode ser um contrato de compra e venda que tenha por objeto o bem.

Esta compra e venda instaura um vínculo jurídico entre adquirente e alienante (partes daquele contrato), mas este vínculo, que tem efeitos para o fim de deflagrar a responsabilidade, não tem efeito para o fim de ampliar o conjunto de tributos cuja responsabilidade será sucedida.

Ou seja, tratando-se de hipótese abrangida pelo art. 130 ou art. 131, I, do CTN (que prevêem sucessão apenas nos tributos relativos

15. O CTN aplica-se também às contribuições, por força do art. 149 da CF que remete ao art. 146, III. Portanto, as regras dos arts. 130 a 133 devem ser interpretadas de modo a compatibilizar tais previsões inclusive às contribuições. Considerando que o presente exame está circunscrito ao imposto sobre a renda, deixo de me estender na análise dos aspectos ligados às contribuições do art. 149.

ao bem), o fato de existir a compra e, portanto, um vínculo jurídico entre a pessoa do alienante e a pessoa do adquirente não implica (no bojo destes dois dispositivos) em ampliação do âmbito da sucessão em relação a tributos que, eventualmente, sejam devidos pela pessoa do alienante.

Isto quer dizer que, embora a compra de um imóvel (ou de outro bem previsto no art. 131, I) seja feita por uma determinada pessoa (alienante), a responsabilidade tributária não é definida em função de características ou elementos relacionados à pessoa do alienante. Ao contrário - por aplicação conjunta do critério de circunscrição que resulta do elemento de conexão e do critério consistente na especificação contida nos dispositivos -, a responsabilidade por sucessão fica restrita aos tributos que incidam sobre o bem ou que sejam a ele relativos.

Tributos que digam respeito à pessoa do alienante não estão alcançados por estes dispositivos, pois o elemento de conexão escolhido pelo CTN é, exclusivamente, de caráter objetivo (os bens) e a dimensão da responsabilidade, expressamente prevista no dispositivo, está restrita a tais tributos.

b) Por outro lado, o art. 131, II e III, ao regular a responsabilidade resultante de sucessão hereditária, em vez de adotar como elemento de conexão os bens transmitidos, opta por definir a vinculação do sucessor em função da pessoa física do *de cujus*, que titularizava o patrimônio transmitido.

Como dito, na medida em que o elemento de conexão assume uma feição subjetiva, a dimensão da responsabilidade sucedida seria, em princípio, na mesma extensão da responsabilidade que o *de cujus* possuía. Vale dizer, haveria, em princípio e se fosse aplicado apenas o critério decorrente do elemento de conexão, uma sucessão plena, irrestrita, da totalidade das dívidas tributárias de que era devedor o *de cujus*.

Digo “em princípio”, pois, em relação ao inciso III (espólio), a sucessão é integral e sem limites.<sup>16</sup>

Porém, tratando-se do inciso II do art. 131, o CTN impõe uma restrição objetiva, qual seja, limitar a sucessão nele prevista “ao montante do quinhão, do legado ou da meação”.

Note-se a composição que o CTN desenha a partir da utilização de elementos de conexão de feição objetiva ou subjetiva, e da definição da dimensão da responsabilidade assim circunscrita.

c) A hipótese prevista no art. 132, em que o elemento de conexão é a pessoa jurídica devedora e o vínculo resulta de uma vicissitude na sua conformação subjetiva, é de uma responsabilidade ampla, abrangente de todos os “tributos devidos até a data do ato”, e acrescenta-se a esta previsão a explicitação de que o disposto no artigo aplica-se, igualmente, aos casos de extinção da pessoa jurídica, se a exploração da respectiva atividade for continuada por qualquer sócio remanescente, ou por seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou firma individual.

Neste caso, reúnem-se, também, dois critérios: um consistente no elemento de conexão (pessoa jurídica); e outro explicitando que a dimensão da responsabilidade abrange todos os tributos devidos até a data do ato, e apresentando a peculiaridade de indicar que a responsabilidade tem sua extensão assegurada, inclusive na hipótese de extinção da pessoa jurídica, desde que haja um segundo vínculo, agora entre a pessoa do sócio da primeira e a continuidade da atividade, mediante outra pessoa jurídica ou firma individual.

Esta previsão também aponta no sentido de que a pessoa jurídica é vista sob dupla ótica: como entidade jurídica em si e como vestimenta de uma atividade econômica que lhe dá substância.

16. Sem aqui entrar no debate quanto ao espólio ser, ou não, entidade tributária distinta *do de cuius*.

d) Por derradeiro, o art. 133, tal como o art. 130 e o art. 131, I, reúne dois critérios para a identificação do conjunto de tributos cuja sucessão na responsabilidade se opera: (1) o resultante do elemento de conexão (atividade econômica), ao qual se acresce (2) o critério de circunscrever a sucessão aos tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato”.

Ou seja, também aqui, embora pela identificação do elemento de conexão (que não é a pessoa, física ou jurídica) já fosse possível circunscrever uns tributos (e, por consequência, excluir outros), preocupa-se o CTN em explicitar esta amplitude, dimensionando-a, exclusivamente, aos “tributos relativos ao fundo ou estabelecimento”.

Nada além disso. Aqui, aplicam-se as mesmas considerações feitas acima, quando examinei o art. 130, no sentido de que não há dúvida que, na hipótese prevista pelo art. 133, ocorrerá um vínculo jurídico (negociai) entre pessoa alienante do fundo, ou do estabelecimento, e respectiva pessoa adquirente. Mas este vínculo entre pessoas, embora existente, não é suficiente para determinar uma alteração, por sucessão, em todas as situações jurídicas passivas de que esteja investido o alienante. Mutações nas situações subjetivas se dará, apenas, naquelas que disserem respeito a tributos relativos ao fundo ou ao estabelecimento.

Em conclusão, pode-se afirmar que tributos que não sejam relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido não estão abrangidos pela norma de sucessão na responsabilidade tributária, prevista no art. 133 do CTN. O significado desta expressão será examinado em tópico mais adiante.

## 10. Exame dos critérios da doutrina

Não têm sido freqüentes, no âmbito da doutrina brasileira, estudos pormenorizados versando sobre o sentido e o alcance desta expressão utilizada pelo art. 133 do CTN.

Por um lado, há extenso debate quanto à figura da responsabilidade tributária<sup>17</sup> e ao significado dos dois incisos do art. 133, debruçando-se a doutrina na análise quanto a ser, ou não, uma responsabilidade sujeita a benefício de ordem; quanto a saber se o termo “integralmente” tem, ou não, sentido de “exclusivamente”<sup>18</sup>; se se trata de caso de solidariedade; se o dispositivo aplica-se, ou não, a aquisições feitas por pessoas jurídicas de direito público<sup>19</sup>; ou então se o dispositivo aplica-se às multas<sup>20</sup>; etc.

Por outro lado, não há, porém, um debate, em igual dimensão<sup>21</sup>, quando se trata de examinar o *objeto da sucessão*, vale dizer, quais são os tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido cuja responsabilidade é transferida para o adquirente.

Sem pretender ser exaustivo, um exame de algumas manifestações doutrinárias será útil para apontar as preocupações que cercam diversos autores.

Aliomar Baleeiro aponta para um critério de identificação do conjunto de tributos alcançado pelo art. 133 do CTN, ao dizer que, em razão deste dispositivo:

[...] fica responsável o último pelos tributos do primeiro, devidos até a data da alienação, e que incidiam sobre qualquer daquelas universalidades de coisas.<sup>22</sup>

Note-se como o autor distingue os tributos devidos pelo alienante (“do primeiro”), restringindo a aplicação do art. 133 apenas

17. Para um amplo estudo sobre as várias hipóteses de responsabilidade tributária, ver JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

18. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 116.

19. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 246.

20. Dentre outros, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 216.

21. Salvo, ao que me consta, o estudo de Ricardo Mariz de Oliveira, o qual é referido mais adiante.

22. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 430.

aos tributos “que incidiam” sobre o fundo de comércio ou o estabelecimento adquirido.

Arnaldo Borges, ao comentar o dispositivo, acentua a distinção entre pessoa jurídica e estabelecimento, dizendo:

0 estabelecimento não se confunde com a pessoa jurídica da empresa. Ela pode atuar em diversos estabelecimentos. O estabelecimento é um instrumento da atividade da empresa.<sup>23</sup>

Ricardo Lobo Torres, por seu lado, minudencia os conceitos de fundo de comércio e de estabelecimento e reafirma:

[...] o sucessor responde pelos tributos relativos ao fundo ou ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.<sup>24</sup>

Esclarece, também, que a aquisição de estabelecimento ou fundo envolve uma totalidade que não se confunde com a aquisição de meros bens isoladamente considerados.

Ives Gandra da Silva Martins sublinha o objetivo do legislador, que foi “evitar [...] qualquer forma de desresponsabilização”, e que “o sucessor estará automaticamente sujeito à responsabilidade tributária do sucedido”, até mesmo por alteração do controle acionário.<sup>25</sup> Este autor afirma que a sucessão está limitada aos tributos, porém não explicita se a responsabilidade abrange todos os tributos devidos pelo sucedido, ou apenas os que digam respeito ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido, como resulta do texto do art. 133.<sup>26</sup>

23. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 91.

24. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 216.

25. *Op. cit.*, p. 247-8.

26. Quanto à amplitude do art. 133 e a negociação de participações societárias, cabe mencionar a existência da Ap. Cv. n. 91.03.02545-4, TRF 3ª Região, 5ª Turma, Rei. Des. Ramza Tartuce, DOU 13.02.1996.

Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece que, na hipótese do sucedido ter vários estabelecimentos

[...] a jurisprudência tende à transferência da responsabilidade da pessoa jurídica sucedida independentemente dos estabelecimentos.<sup>27</sup>

Esta afirmação dá a entender (embora não seja explícita) que a responsabilidade neste caso seria ampla e abrangeria todos os tributos devidos pela pessoa jurídica, mas o autor não informa, para permitir um exame mais profundo, quais seriam as decisões judiciais que contemplariam esse entendimento, nem esclarece se este entendimento se aplicaria a pessoas jurídicas que tivessem apenas um ou possuísem vários estabelecimentos, nem qual seria a relevância da alienação de um (dentro de um conjunto) ou de todos (ou do único).

Luciano Amaro sublinha a razão protetiva dos interesses fiscais que subjaz ao dispositivo e repete o texto do art. 133 que prevê a responsabilidade pelos tributos *relativos ao fundo* ou ao estabelecimento, mas não os enumera.<sup>28</sup>

Zelmo Denari faz uma pormenorizada análise dos conceitos de estabelecimento e fundo de comércio, concluindo pela sua proximidade, e distingue esta figura da mera venda de bens, ao observar que estabelecimento envolve um elemento que transcende a substância dos bens e corresponde à sua “organização como resultado da atividade do empresário”.<sup>29</sup>

Interessante é que este autor, ao exemplificar as vicissitudes que o lançamento tributário pode sofrer em situações como a do art. 133, exemplifica com lançamento no âmbito do ICM e do IPI, o

27. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 401.

28. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 303.

29. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 101.

que, certamente, não significa que ele esteja, inequivocamente, excluindo o cabimento da sucessão no caso do Imposto sobre a Renda, mas indica que estes são os tributos mais nitidamente vinculados ao estabelecimento ou fundo de comércio.

Pedro Roberto Decomain, ao comentar o art. 133, dirige o foco da análise ao elemento “negócio”, considerando este o elemento-chave para a análise, cuja continuidade deve ser examinada.<sup>30</sup> Porém, não esclarece quais seriam os tributos alcançados, nem aprofunda a idéia para analisar qual seria o “negócio” da pessoa jurídica, na hipótese de ter mais de um estabelecimento.

As referências acima, que não têm a pretensão de serem exaustivas, nem de esgotarem todos os aspectos que cercam o tema, servem, porém, para traçar um panorama geral das idéias que têm preocupado a doutrina e indicam a dificuldade que o tema apresenta. Como se viu, até mesmo a terminologia adotada não é absolutamente inequívoca, pois certas expressões (por exemplo, “responsabilidade do sucedido”) tanto podem se referir a todos os tributos dos quais o sucedido seja sujeito passivo, como apenas àquele conjunto de tributos de responsabilidade do sucedido, que sejam relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio adquirido.

Merece particular destaque (com transcrições em certa medida extensas) a posição de Ricardo Mariz de Oliveira, que realizou profundo exame, em parecer publicado há alguns anos, no qual enfrenta diretamente as dúvidas suscitadas pela hipótese abstrata que estou analisando.<sup>31</sup>

O primeiro ponto relevante destacado pelo autor é a afirmação clara de que, para fins de aferir a sucessão da responsabilidade

30. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 493.

31. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação com o antigo proprietário. In: *Direito Tributário atual*, v. 6, p. 1431 e ss.

tributária relativa a imposto sobre a renda, é fundamental ter presente o conceito de estabelecimento e de fundo de comércio visto a partir da ótica *da totalidade da pessoa jurídica*. Ou seja, o art. 133 está voltado, em sua feição mais própria, às hipóteses em que a aquisição é do empreendimento como um todo. Nas suas palavras:

Para o próprio fisco federal, portanto, em reiteradas manifestações aludidas ou contidas no Parecer Normativo CST n. 20/82, *a sucessão tributária tipifica-se pela:*  
*- aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa sucedida, isto é, a integralidade de seu ativo e passivo.* Melhor dizendo, a sucessão caracteriza-se pela aquisição de todo o patrimônio líquido da empresa, ou de uma parte substancial dele, substancial a ponto de estabelecer a necessária correlação ou vinculação entre essa parte adquirida e o imposto objeto da sucessão, cuja aferição depende do imposto que estiver sendo considerado como transferível por sucessão.<sup>32</sup>

Note-se: a sucessão do art. 133 está circunscrita a uma relação de inerência entre o objeto negociado e o imposto incidente. Para fins de imposto sobre a renda, não deve tratar-se de aquisição de uma parcela, mas da totalidade do ativo e passivo.<sup>33</sup>

Para o autor, apoiado em manifestações fiscais, a aquisição de estabelecimento ou de fundo de comércio a que se refere o art. 133, para se configurar, deveria abranger essa totalidade, sob pena de não ocorrer a hipótese legal. Ou seja, Oliveira aproxima a noção de estabelecimento/fundo à de empresa em seu todo. Se a aquisição

32. *Op. cit.*, p. 1452, grifos no original.

33. Aliás, a idéia de absorção da totalidade de ativo e passivo aparece também em acórdão referido por Pedro Decomain (*op.cit.*, p. 495), qual seja, a decisão do 1º Trib. Alçada Civil de São Paulo, que ele refere estar publicada na RT-703/86.

não for da totalidade, não haverá, a rigor, aquisição de fundo de comércio inteiro, mas apenas de um conjunto de bens, ainda que acompanhado dos elementos funcionais que o compõem.

Ao aplicar ao imposto sobre a renda estas considerações, aliadas a outras que amplamente expõe, o autor afirma:

0 imposto sobre a renda, não tem fato gerador *vinculado* à propriedade imobiliária, mas, sim, *vinculado* a um amplíssimo complexo de atos praticados no desenvolvimento da vida econômica da empresa e do seu estabelecimento, atos esses cujo local de prática é irrelevante, podendo ser num local ou em mais de um, e muitas vezes até em locais pertencentes a terceiros, como é o caso de lucros obtidos em aplicações financeiras feitas em instituições bancárias.

*Por isso, a sucessão do imposto de renda pressupõe a alienação da totalidade do patrimônio líquido social produtor dos rendimentos originadores do imposto, jamais cabendo em casos de alienação de apenas um ou alguns bens, por mais valiosos que sejam, hipótese em que não existe a alienação substancialmente suficiente para vincular os bens alienados com o imposto devido.*

Destarte, só pode ser responsável por sucessão em relação ao imposto sobre a renda aquele que adquirir o estabelecimento, isto é, o organismo econômico da empresa, a universalidade de seus bens corpóreos e incorpóreos, ou, como diz o fisco, a universalidade de seu ativo e passivo que constitui o seu patrimônio líquido.<sup>34</sup>

Ou seja, a sucessão no campo do imposto sobre a renda dependeria da aquisição ser da totalidade de ativo e passivo, da totalidade

34. *Op. cit.*, p. 1463, grifos no original.

do patrimônio líquido do alienante, ou então de parcela que corresponda à sua substância e não apenas a uma parte.

Procurando exemplificar seu entendimento, Ricardo Mariz de Oliveira expõe:

Suponha-se que a pessoa jurídica tenha duas fábricas e aliene uma delas. O adquirente dessa fábrica (equipamentos, estoque, pessoal, etc.) jamais poderá ser considerado adquirente do fundo de comércio para suceder a pessoa jurídica em relação ao seu imposto de renda, porque não existe vinculação da fábrica alienada com o fato gerador do imposto de renda, nem referida fábrica é parte do patrimônio líquido da alienante suficientemente substancial para estabelecer a correlação entre ela e o imposto de renda devido pela pessoa jurídica alienante. Mas há *vinculação* entre a fábrica alienada e o IPI e o ICM, impostos devidos exclusivamente pela fábrica alienada, independentemente da pessoa jurídica total. Havendo, pois, alienação de parte do patrimônio de pessoa jurídica, substancialmente suficiente para vinculá-la com o IPI e o ICM, há sucessão destes impostos, cujos livros fiscais inclusive podem passar para o adquirente, o que já não pode ocorrer com o imposto de renda.

O imposto de renda, *vinculado* ao patrimônio líquido total, só pode se transferir por sucessão se houver aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa, quando até a contabilidade pode ser transferida, tudo como reconhece o próprio fisco federal.<sup>35</sup>

Como se vê, um dos elementos-chave para haver sucessão no imposto sobre a renda está na idéia de “totalidade”, “inteireza”, ou que dê a “identidade” da pessoa alienante.

35. *Op. cit.*, p. 1.468, grifos no original.

Ainda que não se acompanhe a posição no sentido de que o art. 133 não se aplica apenas no caso de aquisição total do fundo de comércio ou estabelecimento (no sentido unitário que se identifica com a própria pessoa jurídica alienante), ver-se-á que, mesmo assim, o art. 133 não conduz a uma sucessão indiscriminada no âmbito do imposto sobre a renda.

## 11. Exame das tendências da jurisprudência

Além do exame da doutrina, é pertinente buscar elementos de análise em pronunciamentos, administrativos e judiciais, versando o sentido e alcance do art. 133 do CTN.

Inúmeras são as decisões que enfocam o art. 133, em seus múltiplos aspectos, de modo que a presente pesquisa não exaure o universo de decisões que tratam do tema.

Tratando-se de pesquisa jurisprudencial (administrativa e judicial), não se pode deixar de lembrar que, em várias oportunidades, o levantamento feito se deu apenas mediante o acesso em relação à ementa da respectiva decisão, o que implica tratar-se de análise que depende de um detalhamento e de uma confirmação quanto ao seu conteúdo específico (o que nem sempre é possível fazer), à luz da leitura da íntegra da decisão, pois nesta podem existir referências que temperem ou mesmo dêem conformação diferente ao sentido que a simples leitura da ementa pode sugerir.

Não obstante a multiplicidade de aspectos versados nas decisões e o volume de manifestações administrativas e judiciais sobre o art. 133, raras são as que tratam do tema específico do presente estudo, qual seja, a amplitude da expressão “tributos relativos ao fundo/estabelecimento”<sup>36</sup> e sua aplicação, ou não, ao imposto

36. Em alguns acórdãos é feita menção à expressão “relativos ao estabelecimento”, ou mesmo “relativos à atividade, sem especificação quanto ao tributo a que se refere. Ver TRF 3ª Região, 3ª Turma, Proc. 96.03.030264-3, Juíza Ana Scartezini, julg. em 02.10.1996.

sobre a renda, eventualmente, devido pelo alienante. Aliás, mesmo a decisão que afirma, genericamente, a sucessão em relação a débitos “do sucedido” foi tirada em caso que versa cobrança de ICM (típico imposto relativo à atividade do estabelecimento).<sup>37</sup>

Isto, porém, não impede que se tente detectar tendências e critérios na jurisprudência examinada. É o que passo a fazer, com as condicionantes acima expostas.

Na jurisprudência podem ser reconhecidas três tendências.

A primeira é no sentido de ampliar o sentido do conceito de “estabelecimento/fundo”, o que leva à aplicação do art. 133 à aquisição de objetos distintos. Assim, há decisões que vêem neste conceito a figura clássica de uma loja, um posto de gasolina<sup>38</sup>, uma concessionária de veículos<sup>39</sup>, etc., de modo que a aquisição desta universalidade provoca a sucessão prevista no art. 133.

Outras decisões, porém, dão ao conceito um sentido mais abrangente para alcançar a empresa em seu todo. É o que se encontra naquelas que fazem menção à extinção da pessoa jurídica alienante ou à cessação da atividade<sup>40</sup>, à transferência de ativo e passivo<sup>41</sup> e à sucessão de débitos de firma individual que transfere seu acervo para uma pessoa jurídica.<sup>42</sup>

Por derradeiro, há decisões que estendem a aplicação do art. 133 à aquisição de quotas de participação societária, por entender que até mesmo uma operação dessa ordem estaria submetida a este dispositivo legal. Neste sentido, vejam-se:

37. STJ - RESP 51.504-1-SP, 2ª Turma, Min. Américo Luz, DJ 14.08.1995.

38. Ap.Cv. 04.02012, TRF 4ª Região, 1ª Turma, Juiz Ari Pargendler, DJ 27.05.1992.

39. STJ - RESP 2.392-SP, 2ª Turma, Min. Vicente Cemicchiaro, julg. 07.05.1990.

40. TFR - Ap. Cv., n. 0131189-MG, 5ª Turma, Min. Geraldo Sobral, DJ 15.10.1987. Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos e outros, no seu *Regulamento do Imposto de Renda*, v. I (São Paulo: Res. Editora, 2000), dão notícia, por exemplo, dos Ac. 1º CC 102-25.951/91, DO 31/12/91 e Ac. CSRF/01-1.991/96, DO 20/02/97, p. 438.

41. Ac. 1º CC 104-13.838/96, Tebechrani *et al.* (*op.cit.*, p. 440). Ver também as Decisões da 6ª e da 8ª Regiões Fiscais, mencionadas na mesma obra às p. 437-8.

42. Ac. 1º CC 102-19.725/83 e Ac. CSRF/01-0.383/84 *in* Tebechrani *et al.* (*op. cit.*).

EMBARGOS DE TERCEIRO. SÓCIO NÃO CITADO EM NOME PRÓPRIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133, CTN.

1 - O sócio que não é citado em nome próprio tem legitimidade para opor embargos de terceiro, eis que não figura como parte na relação processual. Preliminar rejeitada.

2-0 sócio que adquire cotas da sociedade devedora responde pela dívida fiscal da empresa, nos termos do art. 133 do CTN.

Apelação improvida.<sup>43</sup>

Neste caso, tratava-se de execução fiscal movida pelo INSS, em que se exigiu contribuição previdenciária. Cabe lembrar também a seguinte decisão:

EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. Na forma do art. 133, inciso I, do Cód. Trib. Nacional, os novos sócios respondem pelo tributo, não provado que o sócio que se retirou da sociedade agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo inaplicável o art. 135 do Cód. Trib. Nacional.

Recurso improvido.<sup>44</sup>

Este caso versava exigência de ISS municipal. No mesmo sentido, o Agravo de Instrumento n. 92.03.033096, da 3ª Turma do TRF da 3ª Região.<sup>45</sup>

Estes acórdãos comportam duas interpretações.

*A primeira* é que a aquisição do estabelecimento/fundo, “por qualquer título”, abrangeria quotas de participação societária, pois

43. Apelação Cível n. 91.03.02545-4, TRF-3ª Região, 5ª Turma, Rei. Des. Ramza Tartuce, DDU de 13.2.1996.

44. RESP n. 29.769-6-SP, 1ª Turma, Rei. Min. Garcia Vieira, DJ 05.4.1993.

45. Des. Diva Malerbi, DJ 30.8.1995.

a pessoa jurídica é a vestimenta formal de uma atividade econômica. Desta ótica, adquirir quotas ou adquirir estabelecimento/fundo seria indiferente. A segunda é que, nestes dois acórdãos, embora haja menção ao art. 133, a interpretação não seria apenas do art. 133, mas deste combinado com o art. 132. Ou seja, tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica e ela continuando a existir, a alienação de quotas investiria o adquirente da responsabilidade da pessoa jurídica.

Estes acórdãos, a meu ver, porém, realizam um salto no enquadramento da responsabilidade que passa da pessoa jurídica (art. 132) para a pessoa do sócio, sem que se trate de razão prevista no art. 135 (infração de lei, etc.), e transformam o objeto da negociação previsto no art. 133 (o estabelecimento/fundo em si) em outro objeto (a participação societária), o que, a meu ver - desde que, no caso concreto, não tenha havido fraude - extrapola o sentido do art. 133 do CTN. Porém, a intenção de assegurar a eficácia da cobrança do crédito (a que me referi no início deste estudo) resulta nítida.

*A segunda tendência* é ampliar as causas que geram a sucessão do art. 133. Assim, se, numa primeira leitura, a causa única seria um negócio jurídico “de aquisição”, a jurisprudência tem aplicado o art. 133 a situações em que não existe um vínculo jurídico direto dessa natureza entre as partes. Vale dizer, aplica-se uma interpretação substancial e não formal<sup>46</sup>, âmbito em que o exame dos fatos é decisivo.<sup>47</sup>

Quanto aos aspectos fáticos, é de se lembrar a decisão:

46. RESP 2.392-SP, STJ, 2ª Turma, Min. Vicente Cemicchiaro, julg. 07.5.1990, onde se lê que, dependendo das circunstâncias fáticas, “[...] formalmente, pode não comparecer o trato das duas empresas. Substancialmente, no entanto, caracterizar-se-á verdadeira cessão.” No mesmo sentido, o RESP 36.901-RS, STJ, 2ª Turma, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996, que reconheceu a sucessão para fins de contribuição devida ao INSS, à vista da prova, com base em indícios consistentes em vínculos não formais, mas de caráter familiar entre os sócios.

47. STJ - 2ª Turma, RESP 36.901-0-RS, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996.

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO  
DE EMPRESAS

- 1 - Embora não formalizada a sucessão, levam os elementos fáticos à conclusão de que empresa, que explora a mesma atividade, em estabelecimento antes utilizado por outra afim, com o emprego dos mesmos servidores, faticamente é sucessora da que se apresenta como devedora.
- 2 - Aplicação subsidiária do art. 133 do CTN.
- 3 - Apelos improvidos - sentenças confirmadas.<sup>48</sup>

Isto está bem claro, por exemplo, no seguinte acórdão:

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS. RESPONSABILIDADE, CTN ART. 133. CLT, ART. 448.

- 1 - A responsabilidade, por sucessão, em obrigações de natureza fiscal ou trabalhista independe de fusão ou incorporação das sociedades. O direito positivo pôs em relevo, para fixação da responsabilidade em tais casos, não os aspectos formais da constituição da sociedade, e sim os aspectos concretos da exploração da empresa, assim considerada a atividade economicamente organizada.
- 2 - Recurso desprovido.<sup>49</sup>

Na mesma linha de raciocínio, há decisão que aplica, por exemplo, o art. 133 à hipótese de arrendamento do estabelecimento/fundo.<sup>50</sup>

Em suma, basta haver continuidade na atividade econômica para que se aplique o art. 133.

48. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01143259-BA, 4ª Turma, Rei. Eliana Calmon, DJ 25.6.1990.

49. TRF 4ª Região, Ap. Cv. 91.04.18996-5-RS, 2ª Turma, Juiz Teori Albino Zavascki, DJ 15.6.1994.

50. Ap. Cv. 0429456, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juíza Tânia Escobar, DJ 25.09.1996.

Amplia-se a aplicação do art. 133 também para cobrir hipóteses em que ocorra fraude<sup>51</sup> ou uso de interposta pessoa, mesmo que esta seja uma pessoa de Direito Público.<sup>52</sup>

A *terceira tendência* é entender que tributos “relativos ao estabelecimento/fundo” não são apenas o IPI e o ICMS, embora estes sejam os mais tipicamente vinculados à atividade econômica.

E o que resulta de precedentes que, por exemplo, aplicam o art. 133 a hipóteses de FGTS<sup>53</sup>, contribuição devida ao INSS<sup>54</sup>, Funrural<sup>55</sup> e Contribuição ao Conselho Regional de Farmácia.<sup>56</sup>

Note-se que todas estas exigências estão, de algum modo, ligadas à atividade econômica desempenhada.

## 12. Critério utilizado pela jurisprudência

As tendências acima identificadas estão acompanhadas, porém, da utilização de *um critério*, muitas vezes não explícito, mas cuja presença é possível detectar a partir da leitura de diversos pronunciamentos.

51. STF - REXT n. 89.354-RJ, Min. Soares Munoz, 1ª Turma, RTJ 92/333; STJ RESP 3.828/SP, 2ª Turma, Min. Iomar Galvão, DJ 22.10.1990 (neste acórdão menciona-se ter ocorrido “dissimulação”); RESP 36.540-6-MG, 1ª Turma, Min. Garcia Vieira, Ver. Sup. Trib. Just., a.5, (52): 45-229, dez. 1993 (neste acórdão menciona-se “manobra para burlar o Fisco”); TRF 3ª Região, Ap. Cv. 89.03.004089-SP, 1ª Turma, Des. Theotonio Costa, DJ 27.01.1998, onde se lê que “evidente é a fraude contra credores se demonstrado conluio estabelecido entre familiares, consubstanciada na sucessão de empresas. Logo, os adquirentes responsabilizam-se pelo patrimônio adquirido. Inteligência do artigo 133,1, CTN.”
52. TRF 4ª Região, Ap. Cv., 89.04.17871-1-PR, 3ª Turma, Juiz Silvio Dobrowski, DJ 05.09.1990.
53. Agravo n. 91.03.16563-9, TRF 1ª Região, 1ª Turma, Des. Pedro Rotta, DJ 11.06.1996; Ap. Cv. n. 93.04.15116-3/RS, TRF 4ª Região, 3ª Turma, Juiz Ronaldo Ponzi, DJ 16.03.1994.
54. RESP 36.901, STJ, 2ª Turma, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996; Ap. Cv. 91.04.19756-9-RS, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juiz Jardim de Camargo, DJ 12.06.1996.
55. Ap. Cv. 0429456, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juíza Tânia Escobar, DJ 25.09.1996.
56. Ap. Cv. 0124692-MG, TRF 1ª Região, 4ª Turma, Juiz Mario Cesar Ribeiro, DJ 24.04.1997.

Em várias decisões, a conclusão, num ou noutro sentido, não resulta de uma dedução lógica que parta da norma do art. 133, mas vem de uma análise do fato concreto, no qual se vai procurar identificar algo que aponte no sentido da substância da empresa, para aí encontrar a *ratio* do dispositivo do CTN.

Assim, por exemplo, há decisão no sentido de que a mera aquisição de alguns bens não se enquadra na hipótese do art. 133.<sup>57</sup> Também não se trata de caso do art. 133 a aquisição de conjunto de bens em leilão judicial.<sup>58</sup> Por fim, meramente atuar no mesmo local (sem outros vínculos) não basta para caracterizar a sucessão do art. 133.<sup>59</sup>

Mas o mesmo local, mesmas instalações e mesmo objeto<sup>60</sup>, bem como o mesmo local aliado à clientela e aos empregados<sup>61</sup> configuram a hipótese legal.

Por outro lado, ainda que não haja um contrato de aquisição, tendo por objeto explícito o estabelecimento/fundo, mas tenha havido a aquisição de algo essencial para a vida do alienante, ocorrerá aplicação do art. 133. Neste ponto, afirma-se ser relevante aferir a extensão dos bens alienados.

57. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01310153-MG, Juiz Fernando Gonçalves, DJ 12.04.1993, onde se lê: “Sucessão de alguns bens. Prosseguimento da atividade pelo alienante. 1. Não caracteriza sucessão tributária a aquisição de alguns bens ou conjunto de bens sem quebra do conjunto unitário de que se compõe o estabelecimento, principalmente se o alienante, em outro local, prossegue no exercício de sua atividade.” Note-se a idéia de “quebra do conjunto unitário”, vale dizer, à qual está subjacente a idéia de *identidade da alienante*.

58. “IPI - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - A aquisição de acervo de bens penhorados em reclamatórias trabalhistas através de alienação judicial por proposta escrita perante a Justiça do Trabalho não configura ‘sucessão comercial’, prevista nos artigos 132, 133 do CTN, resultante de fusão, transformação ou incorporação, ou aquisição, de vez que esta decorre de negociação privada entre as partes, enquanto aquela decorre de venda judicial onde quem vende é o Poder Público, através da Justiça do Trabalho. Recurso provido.” (Segundo Cons. Contribuintes, 1ª Câmara Acórdão 201-73682, Recurso 111374).

59. TRF 1ª Região, 3ª Turma, Ap. Cv. 0111247, Juiz Fernando Gonçalves, DJ 11.5.1992.

60. TRF 4ª Região, 1ª Turma, Ap. Cv. 0402012, Juiz Ari Pargendler, DJ 27.5.1992.

61. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01.141040, 3ª Turma, Juiz Tourinho Neto, DJ 11.11.1991.

É o caso, por exemplo, da aquisição da chamada “bandeira” da concessão comercial de veículos automotores.<sup>62</sup>

No primeiro dos acórdãos citados na nota anterior, lê-se:

De outro lado, agora em plano meramente fático, é notório, entre as empresas indicadas nos autos, que o valor econômico da concessão prevalece em relação aos demais componentes do fundo de comércio. É, pois, questão de prova concluir a respeito da extensão dos bens alienados.

Ou, então, de transferência de autorização governamental para explorar o ramo de negócio.<sup>63</sup>

A jurisprudência também dá relevo à condição patrimonial do alienante que resulta da alienação.

Assim, em certas decisões menciona-se que o fato de o alienante manter bens suficientes para honrar o débito tributário anterior é elemento relevante para inibir a cobrança em razão da subsidiariedade, com benefício de ordem.

EMBARGOS À EXECUÇÃO. Adquirente de fundo de comércio. Alienante que prossegue suas atividades. Responsabilidade tributária que comporta o benefício de ordem.

1. Na espécie, em tendo havido a continuidade da atividade empresarial, por parte do alienante, a responsabilidade do adquirente do fundo de comércio, a teor do disposto no art. 133, II, do CTN, se caracteriza como subsidiária.

62. RESP 2.392-SP, STJ, 2ª Turma, Min. Vicente Cemicchiaro, julgamento em 07.5.1990; e RESP 3.828-SP, STJ, 2ª Turma, Min. limar Galvão, DJ 22.10.1990.

63. AP 34960, TFR - 2ª Turma, DJU 12.2.1973: “Empresa que adquire equipamentos de outra sociedade. Seu pessoal foi transferido para a compradora que, também, teve transferida a autorização governamental para explorar o ramo de negócio. Sucessão caracterizada.” *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: *Direito Tributário Atual*, n. 6. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. p. 1471)

2. Execução redirecionada indevidamente, porquanto não houve demonstração de que foram esgotadas todas as possibilidades de exigibilidade do *quantum debeatur* junto ao devedor principal.

3. Apelação improvida.<sup>64</sup>

Este caso dizia respeito à exigência do INSS por crédito relativo a FGTS. Neste acórdão, merece destaque o voto do Relator:

[...] da interpretação sistemática e teleológica de tais dispositivos, resulta que tal responsabilidade do embargante comporta o benefício de ordem, o que significa que a mesma só deve responder pelo débito, se os bens do devedor principal forem insuficientes à satisfação da dívida.

No mesmo sentido, o voto da Juíza Tânia Escobar, onde consignava:

Como corolário do exposto, conclui-se pela responsabilidade subsidiária do sucessor, na forma preconizada pelo inciso I do art. 133 do CTN, prevista de igual sorte, no parágrafo 3º do art. 4º da Lei 6830/80, resultando, com isso, que a execução fiscal deverá ser encaminhada primeiramente contra o devedor principal e, subsidiariamente, ao embargante, em não sendo encontrados bens suficientes à satisfação do débito.

Neste caso, merece comentário a circunstância de tratar-se de contribuição social (FGTS), que, a meu ver, compõe o universo de tributos e contribuições abrangidos pelo art. 133, mas em que os

64. Ap. Cv. n. 93.04.15116-3/RS, Rei. Juiz Ronaldo Ponzi, TRF 4ª Região, 3ª Turma, DJU 16.3.1994.

votos mencionados ressalvam que, mesmo nesta hipótese inequívoca de sucessão, a subsidiariedade corresponde a um impedimento de exigir o montante do adquirente, se o alienante possuir bens suficientes.

Outras decisões, quando reconhecem haver uma absorção da totalidade do alienante<sup>65</sup>, ou de parte que defina sua identidade, aplicam o art. 133 em conjunto com o art. 132 (que prevê sucessão na responsabilidade de todos os tributos devidos pelo alienante).

Em suma, pode-se identificar, subjacente a tais manifestações, a utilização de um *critério* que poderia ser descrito como de “busca da identidade”, no sentido de que o art. 133 alcançará todos os tributos devidos pelo alienante se a alienação for de algo que defina a identidade do alienante, não ocorrendo o mesmo se a aquisição for de parcela do alienante.

Nesse sentido, merece destaque a recentíssima decisão do Iº Conselho de Contribuinte, em que se afirmou:

IRPJ - SUCESSÃO COMERCIAL - A compra de apenas um dos estabelecimentos comerciais, quando a alienante possui diversos estabelecimentos e continua na exploração do negócio, não caracteriza sucessão comercial, de modo a atribuir à compradora a responsabilidade tributária do IRPJ relativo a fatos geradores anteriores à data da operação.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - Indevido o arbitramento do lucro se o contribuinte deixou de apresentar a documentação fiscal de terceiro que lhe vendeu um de seus estabelecimentos comerciais e que, posteriormente, teve sua falência decretada, eis que por expressa determinação legal referida documentação fica na posse do síndico da massa

65. TRF 3ª Região, 1ª Turma, Agravo 91.03.16563-9, Des. Pedro Rotta, DJ 11.6.1996.

falida, a quem deveria ter sido dirigida a intimação para sua apresentação.

Recurso de ofício a que se nega provimento.<sup>66</sup>

Note-se, neste caso, que o alienante tinha diversos estabelecimentos e reconheceu-se que a alienação de um deles não gerava sucessão. Porém, não resulta claro se esta conclusão tem caráter absoluto (não há sucessão) ou se a hipótese seria de responsabilidade subsidiária, com benefício de ordem.

Em síntese, o exame da jurisprudência mostra uma interpretação não meramente literal do dispositivo, e o conjunto de tributos em relação aos quais vai haver sucessão pode abranger o imposto sobre a renda, se se tratar de aquisição da totalidade da empresa ou de parte que corresponda à sua essência, vale dizer, que lhe dê identidade.

### 13. O art. 133 está a meio caminho

À luz das manifestações anteriores e não obstante as dificuldades apontadas, que a leitura dos textos indicados nos dois itens anteriores mostra, creio ser possível tentar traçar um perfil do sentido e do alcance do art. 133 do CTN, tendo em vista sua inserção sistemática e as finalidades a que se dirige.

A análise doutrinária, combinando as considerações iniciais e as luzes trazidas pelos autores referidos, bem como as decisões indicadas, permite desenhar um conjunto de critérios teóricos, a partir do art. 133, que indicam o perfil normativo do dispositivo e a diretriz de sua aplicação. Este perfil, a meu ver, resulta da conjugação de distintos conceitos de apoio.

66. Ac. 101-93280, DOU 09.3.2001.

O *primeiro conceito de apoio* vem do comentário, feito por alguns dos autores citados, de que a hipótese do art. 133 não regula a simples responsabilidade pela aquisição de bens. Com efeito, se a responsabilidade dissesse respeito apenas aos tributos incidentes sobre os bens transferidos, estaríamos na hipótese já regulada pelo art. 130 ou pelo art. 131,1.

Isto significa que a responsabilidade regulada pelo art. 133 é *mais ampla* do que a responsabilidade que cerca a singela responsabilidade atrelada à aquisição de bens. Não há dúvida de que esta responsabilidade existe em se tratando de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, pois o IPTU, o IPVA, as taxas de serviço relativas aos bens adquiridos, etc. estão inequivocamente abrangidos pela sucessão operada no âmbito do art. 133. Porém, não é apenas a responsabilidade relativa a estes tributos que se sucede. Há algo mais, pois, se fosse apenas isso, não teria sentido o dispositivo do art. 133, já que tudo se reduziria ao art. 130 e ao art. 131,1.

O *segundo conceito de apoio* vem da circunstância de que, existindo o art. 132, que atribui uma responsabilidade ampla que alcança todos os tributos devidos pela pessoa jurídica sucedida, não teria sentido entender que a responsabilidade do art. 133 tivesse idêntica amplitude. Pois, se fosse para operar uma sucessão ampla de todos os tributos, a previsão da aquisição do estabelecimento ou do fundo deveria estar embutida no art. 132 como previsão principal ou como seu parágrafo. Isto quer dizer que a responsabilidade prevista no art. 133 é *menos ampla* do que a regulada pelo art. 132, pois só isto justifica (1) um dispositivo específico e (2) a referência expressa a tributos “relativos ao fundo ou ao estabelecimento”.

#### 14. Que são tributos "relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido"?

O *terceiro conceito de apoio* - a meu ver, o decisivo para definir o ponto intermediário em que se encontra o art. 133 do CTN - vem da expressão utilizada por Baleeiro quando afirma que a sucessão se dá em relação aos tributos “que incidiam sobre tais universalidades”. Ou seja, o critério principal está na identificação do *pressuposto de fato* do tributo, vale dizer, da parcela da realidade captada em cada uma das incidências que o sistema tributário brasileiro contempla.

Como bem expõe a doutrina citada, o que dá vida a um estabelecimento não é a mera reunião de objetos, mas sua organização numa entidade dinâmica que desenvolve certa atividade econômica.

“Relativos ao fundo ou ao estabelecimento” serão, por consequência, os tributos cujos pressupostos de fato qualifiquem algum elemento, dimensão, aspecto ou feição dessa entidade funcionalmente vista; mais especificamente, da atividade econômica por ela realizada.

Serão tributos, portanto, cuja incidência esteja atrelada ao próprio funcionamento do estabelecimento ou do fundo, à sua existência concreta; em outras palavras, tributos cujo pressuposto de fato esteja, de algum modo, relacionado à atividade ali desenvolvida.

Os mais típicos tributos ligados ao estabelecimento (relativamente aos quais aplica-se plenamente o art. 133) são o IPI, o ICMS, o ISS e, no caso de instituições financeiras, o IOF, pois diretamente ligados aos negócios desenvolvidos por intermédio do estabelecimento/fundo. Mas não são apenas estes. Entendo que também as contribuições de seguridade social relacionadas ao trabalho realizado no âmbito do fundo ou do estabelecimento (de empregados, de

autônomos, por responsabilidade própria, por retenção a terceiros, etc.) estão abrangidas pela norma do art. 133 do CTN.<sup>67</sup>

O universo de exigências abrangidas pelo art. 133 pode, em tese, comportar outras figuras (por exemplo, há uma dúvida relevante quanto ao art. 133 aplicar-se, ou não, a PIS e COFINS), mas não é o momento de pretender enumerar taxativamente todas as exigências abrangidas pelo art. 133, pois a questão fundamental objeto do presente estudo dirige-se ao Imposto sobre a Renda e, para responder aos quesitos, não é necessário examinar todas as possíveis hipóteses de incidência e pressupostos de fato de tributos.

Isto se dá pelo fato de o exame do pressuposto de fato do imposto sobre a renda indicar que ele, nas palavras de Baleeiro, não incide “sobre qualquer daquelas universalidades” (fundo ou estabelecimento).

## 15. O imposto sobre a renda

O imposto de renda, em grandes linhas, capta um acréscimo patrimonial, um *plus* obtido pela pessoa jurídica no conjunto de suas atividades.<sup>68</sup> Este perfil do imposto não resulta apenas do teor do art. 43 do CTN, mas, principalmente, da consagração constitucional da materialidade da competência atribuída à União pela Constituição Federal (art. 153, III).

O imposto sobre a renda incide sobre o resultado positivo obtido pela pessoa jurídica. Trata-se de um fenômeno que abarca o

67. Recorde-se que o art. 149 da CF manda aplicar às contribuições seu art. 146, III, que dá suporte ao CTN.

68. A eventual existência de regimes específicos de tributação da renda, por exemplo, com base no lucro presumido ou, até mesmo, um cálculo circunscrito em função de ganhos obtidos em determinados tipos de operação (por exemplo, mercado financeiro ou acionário), não desnatura o imposto como incidente sobre um ganho obtido pela pessoa jurídica.

conjunto de atividades, dos mais variados tipos, realizadas pelo contribuinte. O pressuposto de fato do imposto sobre a renda não se vincula diretamente a determinada atividade. Aliás, não é raro que as atividades de determinado estabelecimento possam, isoladamente consideradas, apresentar um resultado positivo, mas o resultado global auferido pela pessoa jurídica ser negativo (apresentar prejuízo). Ao revés, um determinado estabelecimento pode não ser rentável, mas a pessoa jurídica ser altamente lucrativa em função de outras atividades que exerce, ou mesmo em razão de aplicações financeiras que faz. E assim por diante.

Ou seja, não há nexos diretos do pressuposto de fato do imposto sobre a renda com a atividade concretamente exercida num determinado estabelecimento ou fundo.

Concluo, portanto, que, *em princípio*, a responsabilidade por sucessão prevista no art. 133 do CTN não alcança débitos de imposto sobre a renda a cargo do alienante.

Sublinhei a expressão “em princípio”, pois entendo indispensável proceder a um desdobramento dessa análise, porque a conclusão acima foi extraída no plano do mero exame do dispositivo normativo contido no CTN e não tem caráter absoluto. A afirmação acima não significa que nunca e em nenhuma hipótese haverá sucessão de dívida de imposto sobre a renda, em razão da aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio.

A aquisição de estabelecimento, ou fundo de comércio, pode gerar sucessão na responsabilidade da pessoa jurídica alienante por dívida de imposto sobre a renda.

Esta ressalva advém das considerações postas pela doutrina e jurisprudência citadas, acrescidas de um dado legislativo que não pode ser desconsiderado na presente análise, qual seja, o atual art. 208 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (aprovado pelo Decreto n° 3.000/99), que repete o art. 133 do CTN, e apenas particulariza

a expressão “responde pelos tributos”, para ficar constando “responde pelo imposto”.<sup>69</sup>

A inserção de dispositivo com esta redação no Regulamento do Imposto sobre a Renda (norma que veicula o posicionamento oficial da Administração Federal a respeito), que procura dar fiel execução às leis que regulam esta exação, provoca uma perplexidade, pois, na sua literalidade, prevê que há responsabilidade por sucessão, nos termos do art. 133, que atinge o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento, de modo que ele “responde pelo tributo (*leia-se, imposto sobre a renda*), relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido”.

Este dispositivo suscita, de imediato, uma objeção, qual seja a de que o imposto sobre a renda não tem um pressuposto de fato que se relacione com o fundo ou o estabelecimento, nem com a atividade ali concretamente realizada.

Porém, ainda que seja afastada esta objeção e desde que se pretenda extrair um significado do dispositivo, mesmo assim sérias dificuldades exegéticas devem ser superadas.

Com efeito, a leitura do dispositivo provoca a seguinte pergunta: como saber qual é o imposto de renda *relativo* ao fundo ou estabelecimento adquirido? Vale dizer, o imposto sobre a renda *que se relaciona* com tais universalidades?

Além disso, esta linha de interpretação conduziria a situações evidentemente paradoxais. De fato, imagine-se uma pessoa jurídica que possua dezenas de lojas, tenha uma pendência ligada ao imposto

69. O dispositivo está assim redigido: “Art. 208. A pessoa física ou jurídica 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 pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato (Lei nº 5.172, de 1966, art. 133): 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.”

sobre a renda e que pretenda vender uma loja. Estaria o adquirente sucedendo na responsabilidade tributária relativa ao imposto sobre renda do alienante? Na sua inteireza?

Se o intérprete pretender superar esta perplexidade socorrendo-se apenas da legislação do imposto sobre a renda, terá, a meu ver, imensas dificuldades, se não uma tarefa impossível, pois não há um critério normativamente definido para este fim: será a receita gerada por operações ali realizadas? E, neste caso, em que períodos? Será a parcela do ativo a ele afetada? Será o valor proporcional dos estoques transferidos?, etc.

Se fosse adotada esta linha de raciocínio, o intérprete seria conduzido a uma perplexidade que não se coaduna com a finalidade do Direito, pois este visa disciplinar conseqüências coerentes, equilibradas, que tenham sentido e estejam cercadas de razoabilidade. Como dizia o sempre atual Carlos Maximiliano, o Direito deve ser interpretado inteligentemente.

Na medida em que o caminho da interpretação circunscrita às normas jurídicas conduz a uma perplexidade dessa ordem, cumpre buscar o sentido desta previsão seguindo por outro caminho teórico, dentro do processo de aplicação/interpretação do Direito. Ou seja, completar o exame das situações jurídicas com o exame das características que podem cercar as situações de fato, a fim de tentar encontrar um sentido na previsão, não à luz da posição sistêmica e do conteúdo isolado do dispositivo normativo, mas em função de alguma vicissitude que possa ocorrer no plano dos fatos concretos, aos quais a norma se dirige, o que envolve pessoas e estabelecimentos/fundos determinados.

Considerando que o presente estudo não corresponde a um exame específico no plano dos fatos (envoltos das inúmeras nuances próprias da realidade fenomênica), nem de uma determinada contratação específica, as considerações a seguir têm caráter de critérios teóricos que dependerão de um exame concreto dos fatos

(que não estou aqui realizando), devidamente ponderados à luz das circunstâncias que os cerquem.

## 16. Três relevantes situações de fato

Quando se faz menção a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, como, aliás, ocorre em múltiplas outras situações que envolvem a incidência de normas de Direito Tributário, o enquadramento jurídico da operação não resulta apenas da simples identificação da feição formal da operação.

Cumpra sejam examinadas outras dimensões que a operação pode ter.

Em primeiro lugar, como expõe a doutrina mencionada, a norma do art. 133 do CTN (como as que a antecedem) tem a finalidade nítida de resguardar o interesse arrecadatório do Fisco de haver os créditos que lhe cabem. Nesse contexto, o patrimônio do alienante tem a função de garantia do pagamento dos tributos, e, por conseqüência, a pretensão arrecadatória não pode ser frustrada. Neste aspecto, a subsistência, com o alienante, de bens suficientes para satisfazer o crédito tributário é um dos elementos essenciais para embasar a conclusão quanto ao enquadramento da hipótese.

Em segundo lugar, como decorrência da imperatividade que cerca o ordenamento jurídico, tais normas não devem ser interpretadas de modo a convalidar a fraude, seja qual for sua espécie (civil, contra credores, à execução, etc.), nem convalidar a ocultação ou esvaziamento do patrimônio do alienante que impeça a satisfação do crédito do Fisco.

Caso venha a ocorrer qualquer uma destas duas primeiras hipóteses, tanto poderá considerar-se verificada a hipótese de sucessão (por exemplo, por encobrir uma transferência mais ampla),

como de solidariedade resultante de ato com esse feito<sup>70</sup>, o que, em ambas as hipóteses, implica na responsabilidade do adquirente pelos débitos tributários do alienante.

Em terceiro lugar, cabe lembrar duas observações expostas páginas atrás, no sentido de que a pessoa jurídica, além de ter vida jurídica própria, assume a feição de vestimenta da atividade econômica, atuando através de seus estabelecimentos.

Em razão disto, quando se trata de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, entendo ser necessário proceder ao exame do significado que o estabelecimento ou fundo alienado possui no conjunto formado pela pessoa jurídica. Isto é relevante, pois a relação entre pessoa jurídica e estabelecimento ou fundo pode assumir múltiplas conformações.

Com efeito, no plano dos fatos podem existir as seguintes composições:

a) pessoa jurídica com um único estabelecimento/fundo e aquisição deste;

b) pessoa jurídica com mais de um estabelecimento/fundo e aquisição:

b.1) de todos os estabelecimentos/fundos;

b.2) de parte deles (se forem mais de dois); ou

b.3) de um único estabelecimento/fundo dentre os demais.

Entendo que os efeitos, em relação à sucessão na responsabilidade relativa ao imposto sobre a renda, são diferentes, conforme a hipótese concreta que ocorrer.

Para esta análise, é útil lembrar um critério que vem consagrado no PN-2/72 que, ao se pronunciar sobre a responsabilidade tributária prevista do art. 133 do CTN, no caso de aquisição de bens isoladamente considerados, conclui que esta mera aquisição não configura aquisição de estabelecimento; porém, com uma ressalva:

70. Ver DENARI, Zelmo. *Op. cit.*, p. 106.

São de se ressaltar, contudo, os casos em que há *aquisição* de bens de fundo de comércio *que, pela sua importância, traga implícita a aquisição da parte residual* do mesmo fundo, em virtude do *fenômeno da gravitação* decorrente do princípio de que o acessório acompanha o principal, (grifei)

O raciocínio que embasa este pronunciamento do Fisco pode ser aplicado ao caso da consulta. De fato, no PN-2/72 distingue-se a mera aquisição de bens, que não se confunde com a aquisição do estabelecimento/fundo, da aquisição de bens que possuem qualidades tão relevantes que fazem com que, sob a capa de uma aquisição de bens, se encontre uma aquisição de estabelecimento. No primeiro caso, a dimensão da sucessão está restrita aos bens (art.130 e art. 131,1); no segundo, a sucessão abrange os tributos relativos à atividade econômica, nos termos do art. 133. Ou seja, a relevância do que vier a ser adquirido faz com que o enquadramento migre do art. 130 (ou art. 131,1) para o art. 133 do CTN.

Idêntico raciocínio aplica-se quando é preciso identificar se ocorreu aquisição de estabelecimento/fundo (com responsabilidade restrita aos tributos relativos à atividade econômica) ou aquisição da própria empresa (com responsabilidade ampla por força do art. 132). O critério é verificar a “importância” do estabelecimento no contexto da pessoa jurídica a que pertence, de modo a aferir se esta aquisição trouxe “implícita a aquisição da parte residual” da pessoa jurídica, “em virtude do fenômeno da gravitação”.

Aplicando este critério às hipóteses mencionadas, verifica-se que, *na hipótese “a”*, existe uma identidade entre o estabelecimento/fundo e a pessoa jurídica alienante. Neste caso, adquire-se a totalidade do que dava significado à pessoa jurídica; o empreendimento como um todo (que tipifica a empresa)<sup>71</sup> é transferido para o

71. Totalidade do “negócio”, para utilizar a terminologia de Pedro Decomain.

adquirente, numa “incorporação” entre aspas, que não atinge formalmente a pessoa jurídica, mas que absorve a substância que ela reveste.<sup>72</sup> O alienante pode continuar a existir como entidade jurídica, mas deixa de vestir uma atividade econômica. Por isso, a hipótese aponta no sentido de uma sucessão ampla.

Neste caso, a aquisição do estabelecimento/fundo extrapola a simples aquisição da universalidade de bens e atividades, para assumir a feição de uma aquisição abrangente do que define o próprio alienante, vale dizer, do seu substrato substancial. Tratando-se de hipótese deste tipo, entendo que há sucessão na responsabilidade pelo imposto de renda devido pelo alienante, pois não há como desatrelar a totalidade do estabelecimento/fundo da totalidade da pessoa jurídica (sem entrar aqui no exame dos incisos do art. 133 em que a hipótese se enquadraria).

Esta parece ter sido a realidade que o CTN pretendeu captar no art. 133 quando se referiu a “cessar a exploração” do comércio, indústria ou atividade. Cessar, na grande maioria dos casos, é termo que supõe não haver outras atividades.

Nesta hipótese, assume inteiro sentido o art. 208 do RIR, pois, tratando-se de universalidade funcional, aliada à inteireza do substrato substancial da pessoa jurídica, não há como dissociar os tributos relativos ao estabelecimento ou fundo dos tributos devidos pela pessoa jurídica alienante. Portanto, há sucessão no imposto sobre a renda.

Porém, se a aquisição se enquadrar na hipótese “b”, em que a pessoa jurídica alienante possuir mais de um estabelecimento/fundo, o enquadramento será mais complexo, comportando mais de

72. Vários precedentes do Conselho de Contribuintes imputam a responsabilidade, por sucessão, em relação ao imposto sobre a renda, em hipóteses que supõem a existência dessa integral absorção. Algumas decisões fazem menção ao alienante ser uma “firma individual”; outras apontam o fato de o alienante ter interrompido suas atividades ou ter sido extinto; outras ainda mencionam que o adquirente assumiu o ativo e o passivo da sociedade. Ver, entre outros, os acórdãos mencionados por Tebechrani et al. (*op. cit.*)

uma situação. A identificação e tratamento tributário de cada uma deverão, a meu ver, atender ao mesmo critério que serviu para afirmar, na hipótese “a”, que a aquisição do único estabelecimento/fundo da pessoa jurídica implica sucessão na responsabilidade pelo imposto sobre a renda. Ou seja, aferir a relação que existe entre o objeto alienado e a identidade substancial da pessoa jurídica alienante.

Em função deste critério, podem ser identificadas, na hipótese “b”, três situações distintas, conforme a alienação seja: (a) de todos os estabelecimentos/fundos; (b) de um ou alguns estabelecimentos/fundos que definam a identidade da pessoa jurídica; (c) de um ou alguns estabelecimentos/fundos que não definam a identidade da pessoa jurídica.

No primeiro caso (a), a situação é semelhante à da hipótese “a”; ou seja, na medida em que a alienação é da totalidade de estabelecimentos/fundos, esta acompanhou a identidade da pessoa jurídica, portanto não há como distinguir entre tributos relativos ao estabelecimento/fundo e tributos devidos pelo alienante.

No segundo e terceiro casos (b e c), em que não é a totalidade dos estabelecimentos/fundos que está sendo alienada, cumpre aplicar o critério da identidade acima mencionado.

Ou seja, se o objeto de alienação corresponder ao que dá conformação substancial à identidade da pessoa jurídica, não haverá como distinguir o objeto alienado do substrato substancial da pessoa jurídica e, neste caso, haverá sucessão relativa ao imposto sobre a renda, pois não há como separar tributos “relativos a” de tributos “devidos por”.

A busca da identificação do que, efetivamente, determina tal identidade é matéria típica de exame fático, de cada caso concreto, em função das peculiaridades que cercam a atividade (ou atividades) do alienante, o mercado em que atua, sua posição relativa no contexto dos clientes e fornecedores, o significado da atividade, sob a luz de legislações específicas e um sem-número de outras circunstâncias que podem, diante de um caso concreto, assumir relevância.

O volume do faturamento, por exemplo, é um elemento relevante a ser considerado, mas não assegura, isoladamente, que seja suficiente para caracterizar, ou não, essa identidade.

Não há um critério pré-fixado dizendo o que seja necessário apurar para definir a identidade da pessoa jurídica, para o fim de saber se está, ou não, havendo assunção total do respectivo substrato substancial. As circunstâncias fáticas de cada caso irão apontar o que é determinante.

A título exemplificativo, algumas circunstâncias que podem ter relevância para este fim, e que devem ser vistas no contexto em que se inserem, são: o volume da receita gerada; a dimensão do patrimônio afetado; a titularidade de uma patente; um equipamento único sem o qual a pessoa jurídica deixa de ter sentido; uma autorização governamental para o exercício de certa atividade ou produção de certos bens, sem a qual fica inviabilizada sua continuidade<sup>73</sup>; e até mesmo uma equipe de profissionais ultra-especializados que dêem um viés “personalíssimo” à pessoa jurídica. Além destas, outras circunstâncias podem ser relevantes, e só o exame de cada caso pode apontar.

A meu ver, a presente análise pode apenas indicar um critério, cabendo sua verificação concreta às partes que estiverem examinando a operação. Este critério, a meu ver, é o da identidade, com o perfil acima exposto, coincidindo com o critério adotado no PN-2/72.

A aplicação deste critério permite, também, reconhecer que, se a hipótese concreta for a n. 3 (alienação de estabelecimento/fundo que não seja definidor da identidade da pessoa jurídica), a previsão do art. 133 da sucessão ocorrer em relação aos tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido” assume pleno sentido,

73. Ricardo Mariz de Oliveira (*op. cit.*) menciona uma decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos, na AP-34960, DJU de 12.02.1972, em que se decidiu: “Empresa que adquire equipamentos de outra sociedade. Seu pessoal foi transferido para a compradora que, também, teve transferida a autorização governamental para explorar o ramo de negócio. Sucessão caracterizada.” (*op. cit.*, p. 1471).

pois, se o comprador está adquirindo uma parcela não determinante da identidade da empresa, sua responsabilidade existe, é plena em relação a todos os tributos relativos aos bens e atividades desenvolvidas, mas, por não atingir nem comprometer a identidade do alienante, não interfere com os tributos que a estejam onerando em razão de pressupostos de fato que digam respeito a uma dimensão determinada pela sua subjetividade (de pessoa jurídica).

Ou seja, o critério acima exposto, ao mesmo tempo:

a) resguarda o sentido inequívoco do art. 133, de alcançar apenas os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido (o que ocorre quando esta alienação não interferir com a identidade da empresa);

b) impede que, sob a capa de alienação de estabelecimento ou fundo, seja mascarada a assunção do que dá substância à pessoa jurídica alienante, numa tentativa de contornar a responsabilidade que adviria do art. 132 do CTN (que incide, por exemplo, quando há incorporação da pessoa jurídica);

c) resguarda o interesse arrecadatório do Fisco que verá assegurada a continuidade da persecução da arrecadação, que se inicia voltada contra o alienante, e prossegue contra o que corresponder à sua identidade substancial;

d) evita a conclusão paradoxal de a aquisição de um estabelecimento/fundo, que não interfira com a identidade do alienante, transformar o adquirente em sucessor de todos os seus débitos tributários, inclusive os que digam respeito a pressupostos de fato exclusivamente atinentes à alienante (por exemplo, se for o caso, taxa da CVM, contribuição devida a entidades representativas de profissões regulamentadas, CPMF, etc.)

Em suma, entendo que, em princípio, o imposto sobre a renda não configura um tributo relativo ao estabelecimento ou fundo e, por isso, a simples aquisição deste não gera sucessão daquele, salvo (1) se a aquisição comprometer (no sentido de frustrar ou tomar

excessivamente onerosa ou difícil) a cobrança do respectivo crédito tributário por esvaziar o patrimônio contra o qual o Fisco pode se voltar, deixando o alienante de manter bens suficientes para satisfazer o crédito tributário; (2) se a aquisição estiver contaminada por fraude; ou (3) se a aquisição for de algo que defina a própria identidade do alienante.

## 17. Conclusões

À vista das considerações anteriores, podem ser extraídas duas conclusões:

1. Quanto a ser, ou não, o imposto sobre a renda um imposto “relativo ao fundo de comércio ou ao estabelecimento de uma pessoa jurídica”, entendo ser necessário distinguir conforme se trate de um exame no plano da análise do dispositivo legal, ou do plano dos fatos.

No plano do Direito, tributo relativo a fundo de comércio ou estabelecimento é apenas aquele cujo pressuposto de fato esteja relacionado ao fundo ou ao estabelecimento, vistos como universalidades e sob a perspectiva do seu funcionamento, enquanto instrumento do exercício de atividade econômica. Desta ótica, o imposto sobre a renda não é tributo alcançado pelo art. 133 do CTN.

No plano dos fatos, porém, a aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio pode ter significado concreto maior do que a simples assunção de certa atividade econômica, podendo vir a configurar a aquisição da própria empresa. Neste caso, a aquisição assemelha-se a uma incorporação vestida de compra de estabelecimento, aplicando-se em conjunto os arts. 132 e 133 do CTN, que levam à sucessão pelo adquirente na responsabilidade tributária da pessoa jurídica alienante.

A aferição desta hipótese depende de circunstâncias fáticas, a serem verificadas em cada caso concreto.

2. Nos termos do art. 133 do CTN, a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio - desde que (1) não comprometa a cobrança do crédito tributário a cargo do alienante, por esvaziar o patrimônio contra o qual o Fisco pode se voltar, de modo a deixar o alienante (por força da venda do estabelecimento/fundo) sem bens suficientes para satisfazer integralmente o crédito tributário; (2) não esteja contaminada por fraude (em qualquer de suas modalidades); nem (3) corresponda à aquisição de algo que defina a própria identidade da alienante - não enseja responsabilidade por sucessão do adquirente em relação a débito de imposto sobre a renda exigível do alienante.