

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Laura Tayná Holz Mateus

**A PROBLEMÁTICA TRIBUTÁRIA DA SUCESSÃO EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE SOBRE DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS
QUANTO À APLICAÇÃO DO ART. 133 DO CTN**

PORTO ALEGRE
2024

Laura Tayná Holz Mateus

**A PROBLEMÁTICA TRIBUTÁRIA DA SUCESSÃO EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE SOBRE DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS
QUANTO À APLICAÇÃO DO ART. 133 DO CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção de grau de Bacharel em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Professor Doutor Cassiano
Menke.

Porto Alegre
2024

Laura Tayná Holz Mateus

**A PROBLEMÁTICA TRIBUTÁRIA DA SUCESSÃO EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE SOBRE AS DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS
QUANTO À APLICAÇÃO DO ART. 133 DO CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção de grau de Bacharel em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Professor Doutor Cassiano
Menke.

Aprovada em 20 de fevereiro de 2024

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Cassiano Menke
Orientador

Prof. Dr. Prof. Arthur Maria Ferreira Neto

Prof. Dr. Éderson Garin Porto

Porto Alegre
2024

Dedico este trabalho aos meus pais, Jean e Isabel,
que sempre me incentivaram.

RESUMO

O presente trabalho trata da norma de responsabilidade tributária por sucessão prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional, isto é, decorrente da aquisição, por qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, com a continuação da respectiva exploração. Nessa temática, analisa-se o alcance da norma à hipótese de alienação de ativos empresariais isolados, de forma a verificar se essa operação estaria compreendida na norma tributária ou importaria na sua ampliação. Para tanto, utiliza-se do método de abordagem hipotético-dedutivo, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, pelo que foi possível realizar o estudo analítico do objeto. Nesse contexto, aborda-se a natureza jurídica dos institutos e as acepções que lhe são empregadas pela doutrina e jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça, o que conduz à compreensão de que a transmissão de fundo de comércio ou estabelecimento não poderia consistir na simples alienação de ativos empresariais destacados. Essencialmente, pode-se apreender que a transmissão de estabelecimentos deve possibilitar ao adquirente a continuação da atividade por meio dos instrumentos utilizados pelo alienante, com a manutenção da funcionalidade para a atividade empresarial determinada. Dessa forma, chegou-se à conclusão de que a responsabilidade tributária estabelecida no art. 133 do Código Tributário Nacional não comporta a alienação de ativos empresariais destacados, tão somente de estabelecimento ou fundo de comércio caracterizado pela noção de conjunto de ativos instrumentais à atividade.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Artigo 133 do CTN. Aquisição de fundo de comércio. Estabelecimento empresarial. Alienação de ativos.

ABSTRACT

The present work deals with the rule of tax liability by succession provided for in article 133 of the National Tax Code, that is, arising from the acquisition, by any title, of goodwill, with the continuation of the respective exploitation. In this theme, the scope of the rule to the hypothesis of sale of isolated business assets is analyzed, in order to verify whether this operation would be included in the tax rule or would matter in its expansion. To this end, the hypothetical-deductive approach method is used, through bibliographic and documentary research, so it was possible to carry out the analytical study of the object. In this context, the legal nature of the institutes and the meanings used by the doctrine and jurisprudence of the Federal Regional Court of the 4th Region and the Superior Court of Justice are addressed, which leads to the understanding that the transfer of goodwill could not consist of the simple sale of detached business assets. Essentially, it can be apprehended that the transfer of goodwill must enable the acquirer to continue the activity through the instruments used by the seller, with the maintenance of functionality for the given business activity. Thus, it was concluded that the tax liability established in article 133 of the National Tax Code does not include the sale of detached business assets, only of a goodwill characterized by the notion of a set of assets instrumental to the activity.

Keywords: Tax law. Tax liability. Goodwill. CTN article 133. Corporate Succession.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
CF	Constituição Federal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E EMPRESA: DELIMITAÇÕES TEÓRICAS	
PRELIMINARES	12
2.1 Institutos de Teoria Geral do Direito Tributário	13
2.1.1 Relação obrigacional tributária como vínculo jurídico <i>ex lege</i>	13
2.1.2 Sujeição passiva	17
2.1.3 Responsabilidade tributária: diferentes acepções	21
2.2 Direito Empresarial: o que é Empresa?	26
2.2.1 Atividade empresária	28
2.2.2 Estabelecimento e fundo de comércio	30
2.2.3 Alienação de estabelecimento, contrato de trespasse e alienação de ativos mercantis	38
3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ART. 133 DO CTN: UMA ANÁLISE CRÍTICA.....	42
3.1 A responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio	42
3.2 O possível compartilhamento da responsabilidade entre adquirente e alienante	45
3.3 A denominada “aquisição por qualquer título” estabelecida na norma impositiva	47
3.4 Permanece a sinonímia entre fundo de comércio e estabelecimento para fins do art. 133?.....	50
3.5 A norma de responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio frente à aquisição de ativos empresariais isolados: uma análise crítica	52
3.5.1 Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região	59
3.5.2 Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	68
4 CONCLUSÃO	72
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

6 APÊNDICE A	79
---------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo investigar a responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento empresarial baseada no art. 133 do Código Tributário Nacional, de modo a distingui-la da mera aquisição de ativos isolados da empresa. Nesse particular, pretende-se analisar os vocábulos instituidores da dita responsabilidade em face das divergentes significações que lhe são atribuídas pela doutrina e jurisprudência, que comumente a amplia, e cujo dissenso contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária.

A norma estudada está vigente desde a aprovação do Código Tributário Nacional, assinado pelo então chefe de governo Castello Branco em 25 de outubro de 1966. No entanto, fato é que, após mais de cinquenta anos, a sua aplicação ainda acarreta diversas inquietações no mundo jurídico, seja na doutrina, seja na jurisprudência, que trazem à sociedade o sentimento de extrema insegurança jurídica.

Essa insegurança decorre especialmente da ausência de parâmetros claros sobre o que poderia ensejar a responsabilização pelos débitos tributários anteriores à aquisição de ativos empresariais. Nesse ponto, grande parte da problemática reside na aparente ausência de uma linha divisória clara entre “adquirir ativos empresariais destacados” de “adquirir estabelecimento empresarial e/ou fundo de comércio”.

Essas incertezas podem importar em um empecilho para a atividade empresarial. Exemplificativamente, caso um comerciante desejasse obter apenas o imóvel em que funcionava certo estabelecimento comercial, poderia deixar de realizar o negócio por supor que haveria responsabilidade integral com a sucessão dos débitos tributários do estabelecimento que ali havia. Atualmente, essa suposição não encontra uma solução clara, ao contrário: bastante nebulosa. Percebe-se, pois, a pertinência do estudo para tentar traçar uma linha divisória que permita compreender a real extensão da norma veiculada no art. 133 do Código Tributário.

Sob essa perspectiva, a monografia tem como objeto a análise dos vocábulos “adquirir estabelecimento e/ou fundo de comércio” com a “continuação da respectiva atividade”, de modo a examinar o significado dos termos e suas extensões para fins de responsabilização do terceiro indicado na norma legal de sujeição passiva. Existe, nessa linha, o objetivo de definir o significado dos referidos termos e, sendo assim, promover clareza do Ordenamento Jurídico sobre a aplicação da norma citada, essencialmente quanto à dilatação a que pode estar sujeita, e a necessária distinção

da mera aquisição de ativos empresariais. Assim, os questionamentos que impulsionam a pesquisa são: A aquisição de ativos empresariais isolados pode acarretar a responsabilização tributária prevista no art. 133 do CTN? Quais são os critérios para definir a extensão dessa responsabilidade?

A fim de responder a esse questionamento, os temas são abordados sob o enfoque doutrinário e jurisprudencial, servindo-se das contribuições doutrinárias do direito empresarial e tributário para o deslinde do objeto apreciado, considerando o princípio da Unidade do Direito¹. Sobre a fonte jurisprudencial, o âmbito estudado contempla apenas as decisões provenientes do Superior Tribunal de Justiça, como Tribunal competente para interpretar e uniformizar entendimentos quanto às normas jurídicas federais, e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O método de abordagem utilizado na presente monografia é o hipotético-dedutivo. Nesse sentido, através de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, visa-se identificar quais são as balizas limitadoras para a aplicação da responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento comercial, situada no art. 133 do CTN, especialmente quanto à possibilidade de que a compra de ativos isolados acarrete a imposição da norma jurídica de responsabilidade. Para tanto, parte-se, pelo método hipotético-dedutivo, da tese de que adquirir ativos empresariais isolados não enseja a responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 133 do CTN.

No primeiro capítulo deste trabalho, são trabalhados conceitos iniciais indispensáveis para a compreensão do tema relacionados à responsabilidade e à Empresa. Nesse sentido, inicialmente, faz-se uma breve exposição sobre as noções de regra matriz de incidência tributária e fato jurídico tributário, bem como a relação obrigacional tributária, que dão fundamento à forma de sujeição passiva ora analisada. A seguir, trata-se do conceito de responsabilidade tributária como uma das formas de sujeição passiva e de suas principais classificações, sendo que o estudo se limita à classificação de responsabilidade por transferência. Nesse prosseguir, analisa-se especialmente a forma de responsabilidade por sucessão, com breve diferenciação às outras espécies: responsabilidade de terceiros e por infrações. Ainda, o estudo se delimita à responsabilidade por sucessão prevista no art. 133, referente à aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento.

¹ Sobre esse ponto, alude-se à reflexão de Leandro Paulsen: “O Direito é uno, ainda que contemple tratamentos específicos das diversas áreas por ele regradas.” PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 33

Na segunda parte desse capítulo, são abordadas noções sobre Direito Empresarial essenciais para a caracterização do objeto. Nesse viés, estuda-se os conceitos isolados de empresa, estabelecimento, fundo de comércio, atividade, bem como algumas formas contratuais de transferência desses ativos, sob os preceitos da doutrina empresarial.

A partir do estabelecimento dessas balizas mínimas de entendimento sobre institutos advindos do direito empresarial, tende a ser possível passar ao segundo capítulo, que tem por escopo analisar essencialmente a norma jurídica baseada no art. 133 do Código Tributário Nacional – inclusive e principalmente a aplicação desses institutos importados do Direito Empresarial para fins da responsabilização analisada. Aborda-se, então, os aspectos fundamentais da norma a partir de elucidações doutrinárias, bem como dos aspectos necessários para a sua caracterização. São expostas as formas de responsabilização, integral ou subsidiária, com menções a possíveis divergências no ponto.

Finalmente, são analisados de forma crítica os termos utilizados pela norma de modo isolado quando comparados à acepção que cada um assume quando conjugados na forma expressa no art. 133. Na apreciação crítica, verifica-se analiticamente quais são os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para ampliar ou reduzir o âmbito de aplicação da norma, essencialmente no que diz respeito às noções daquilo que seria adquirir estabelecimento ou fundo de comércio e continuar a respectiva atividade. Ao fim, são objeto de estudo, além da doutrina tributarista, as decisões provenientes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E EMPRESA: DELIMITAÇÕES TEÓRICAS PRELIMINARES

A responsabilidade tributária por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, prevista no Código Tributário, importa na interpretação e aplicação de institutos de diferentes searas do Ordenamento Jurídico. Nesse viés, tanto importa conhecer a natureza da responsabilidade tributária, seus fundamentos lógicos e conceituações, quanto importa estudar os institutos provenientes do Direito Empresarial que são mencionados na mencionada norma, como atividade, fundo de comércio, estabelecimento, entre outros.

Considera-se, para a elaboração do presente trabalho, a Unicidade do Ordenamento Jurídico, de modo que os institutos estudados comumente em uma área do Direito devem ser conhecidos para plena apreensão das normas, que, em outra esfera, utilizam-no. Especificamente no que toca ao art. 133 do Código Tributário Nacional, verifica-se uma suposta dualidade de ciências jurídicas, tributária e empresarial, pelo que ambas devem ser estudadas para conhecimento verdadeiro da norma e de suas consequências. Sobre o ponto, alude-se ao entendimento de Hugo de Brito Machado:

[...] Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevaletes no Direito Civil, ou no Direito Comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do Direito privado é que se não aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial. Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa interpretação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário².

Assim, considerando essa *pseud.* dualidade, são estudados, de início, os institutos pertinentes ao Direito Tributário, a fim de desvendar a natureza da responsabilidade e, nesse compasso, aqueles pertinentes ao Direito Empresarial.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 138

2.1 Institutos de Teoria Geral do Direito Tributário

2.1.1 Relação obrigacional tributária como vínculo jurídico *ex lege*

A relação jurídico-obrigacional tributária se estrutura por força da ordem tributária, de modo a estabelecer um vínculo entre o Estado e o particular³. Nesse sentido, através das normas positivadas de Direito Tributário, cria-se uma relação de natureza obrigacional⁴, em que, de um lado, figura o indivíduo e, de outro, o Estado.

Na visão de Luciano Amaro⁵, a obrigação tributária possui a mesma essência daquela encontrada no Direito Civil, ou seja, de “vínculo que adstringe o devedor a prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito.” A diferenciação reside, no que toca aos fatores mencionados, no objeto dessa prestação, que, apesar de também consistir em um dar, fazer, ou não fazer, será sempre uma prestação tributária. No ponto, importa trazer a exemplificação para melhor compreensão da temática:

O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização).

Kiyoshi Harada⁶, igualmente, traz uma definição de obrigação tributária preciosa, que cabe aqui expor:

Pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).

³ SCHOUEI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 459.

⁴ Sobre a natureza de obrigação que a relação jurídico tributária possui, convém aludir ao entendimento de Hugo de Brito Machado, para quem a essa relação não consistiria verdadeiramente em uma obrigação, mas um estado de sujeição: “[...] Mas é conveniente lembrar o que se disse sobre o conceito de obrigação tributária e de sua distinção do crédito tributário. A rigor, o que corresponde a uma obrigação de dar do direito obrigacional comum é o crédito tributário. Tem-se, portanto, dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os moldes do Direito Privado. Não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do fisco de efetuar o lançamento.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p.153)

⁵ AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 245.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 658

Essas conceituações doutrinárias vão ao encontro da previsão legal disposta no art. 113 e seus respectivos parágrafos do CTN, que dispõem sobre a existência da obrigação tributária principal e acessória. Enquanto a primeira pode consistir em uma variedade de deveres, a segunda consiste sempre em um dever de pagar importância pecuniária. Dessa forma, a obrigação principal se diz patrimonial por dizer respeito à satisfação de débito proveniente de tributo ou multa, ao passo em que a obrigação acessória se presta a auxiliar a verificação do cumprimento dessa obrigação principal – através de um fazer, não fazer, ou tolerar⁷.

A obrigação principal, na forma como descrita no mencionado art. 113, depende da coexistência de uma norma legal impositiva (denominado de hipótese de incidência ou fato gerador abstrato) e de um fato jurídico tributário (também denominado de fato imponível ou fato gerador concreto)⁸. Ambos os fenômenos, portanto, são essenciais para que surja a obrigação de pagar ao Estado na esfera tributária.

Paulo de Barros Carvalho, ao estudar esses fenômenos, elaborou a respeitada teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, a qual é sobremaneira utilizada para a compreensão da estruturação do fenômeno tributário. Nesse ponto, cumpre aludir à explanação do autor:

Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado)⁹.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. p. 139-140.

⁸ No ponto, em que pese não seja o objeto direto deste trabalho, cabe fazer uma breve menção à distinção que se adota entre fato gerador e fato jurídico tributário. Apesar de o CTN e a Constituição de 1988 terem utilizado fato gerador para designar tanto a circunstância abstrata, quanto cada fato concreto, adota-se a doutrina de Geraldo Ataliba, para quem “não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome”. O doutrinador, nesse sentido, explica que “sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponível ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência”. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 9)

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 254.

A partir dessa estruturação, vislumbra-se que a hipótese de incidência ou antecedente é a circunstância, no plano legal abstrato, que alude a uma determinada situação, como um descritor; ao passo em que a consequência traz os efeitos jurídicos que a determinada situação acarretará, como um prescritor. Ambos, antecedente e consequente, estão no plano abstrato, em que ainda não houve efetiva e concretamente o acontecido descrito na norma impositiva.

No plano concreto, a sua vez, encontram-se as figuras do fato jurídico tributário e da relação obrigacional tributária, que correspondem à materialização, respectivamente, da hipótese e da consequência abstratas. Dessa maneira, a obrigação tributária reflete a concretização do aspecto consequente da norma legal.

Paulo distingue determinados fatores que são essenciais para a conformação da norma de incidência tributária, *in verbis*:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal), e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária¹⁰.

Dessa forma, encontram-se cinco critérios a serem observados para a caracterização típica da norma-matriz de incidência tributária: critérios material, espacial e temporal na esfera antecedente, e critérios pessoal e quantitativo na esfera consequente¹¹. O critério material, como indicado pelo autor, traz um comportamento que desperta a incidência quando acompanhado dos complementos espacial e temporal.

Ante o exposto, é indispensável que a norma explicita, cumulativamente, qual o comportamento humano que, se realizado em determinado país, estado ou município, e ocorrido em dado momento situado no tempo, poderá ocasionar a incidência. Igualmente, faz-se mister a exposição de quais sujeitos poderão figurar

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Sobre a localização do sujeito passivo na regra-matriz de incidência, *cf.*: “Merece nota, entretanto, o fato de que o insigne jurista não considera, no antecedente da regra matriz, seu critério pessoal. Ocorre que o critério pessoal não pode ser considerado irrelevante para a configuração da hipótese tributária, já que muitas vezes, será este o que determinará a própria hipótese. Basta citar os casos de imunidade subjetiva: não basta constatar um comportamento (critério material) ocorrido em determinado espaço e tempo: mesmo presentes tais requisitos, se a situação for imputável a pessoa imune (critério subjetivo), não há cogitar surgimento de qualquer vínculo jurídico-tributário.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 469.

como credor e devedor naquela relação, bem como qual será a base de cálculo e a alíquota para cobrança do débito.

Essa estruturação apresentada por Carvalho importa ao presente trabalho essencialmente para auxiliar na organização – e, nesse sentido, na evidenciação – dos elementos indispensáveis para que se identifique a norma jurídica de incidência tributária como elaborada pelo legislador. Isso, especialmente, para, identificada a norma e as hipóteses de sua incidência, examinar a sua possível (in)observância pelo intérprete da Lei, notadamente quanto à responsabilidade tributária estabelecida no art. 133 do CTN.

Como descrito, um dos componentes fundantes da obrigação tributária diz respeito a sua natureza ser sempre *ex lege*, ou seja, derivada da Lei – entendida em seu sentido estrito. Nesse viés, ao se partir da premissa de que todos os elementos essenciais da obrigação estejam dispostos em Lei para acarretar o vínculo jurídico-tributário, resta evidenciada a obrigatoriedade de observância, pelo intérprete, do seu conteúdo, sem que seja possível expandi-lo ou reduzi-lo arbitrariamente. Sobre esse aspecto, vale citar o entendimento de Sacha Calmon:

O Código Tributário brasileiro dispõe enfaticamente que somente a lei pode estabelecer as matérias relacionadas acima. Estas, em conjunto, formam a própria estrutura da norma tributária: definição do fato gerador, fixação das bases de cálculo e alíquotas, a majoração do tributo e mais a estatuição das infrações à lei fiscal e de suas penalidades. Por esta via consagra-se o princípio da tipicidade, que é exauriente (legalidade material). Conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o princípio da tipicidade. Equipole ao seguinte: se a lei for omissa, ou obscura, ou antitética em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia. É dizer, em Direito Tributário, a tipicidade é cerrada, oferecendo resistência ao princípio de que o juiz não se furta a dizer o direito ao argumento de obscuridade na lei ou de dificuldades na sua inteligência. Na área tributária, o juiz deve sentenciar, é certo, mas para decretar a inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa somente supável através de ato formal e materialmente legislativo¹².

Assim sendo, é devido que todos os critérios – e não apenas a hipótese tributária – estejam descritos na norma legal para que ela, a rigor, gere validamente seus efeitos. Isso, como visto, decorre diretamente do fato de que a base fundante de qualquer obrigação tributária principal será sempre a Lei, atentando-se ao princípio da

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 236

Legalidade em sua esfera formal e material¹³.

Feitas essas considerações, cumpre, para o exame crítico da responsabilidade tributária, realizar o estudo do caráter prescritor da norma impositiva da obrigação principal. Dessa forma, passa-se a analisar especificamente o critério pessoal em seu aspecto passivo, também denominado de sujeição passiva tributária.

2.1.2 Sujeição passiva

De acordo com os pressupostos do tópico anterior, a sujeição passiva tributária diz respeito ao elemento pessoal da regra matriz de incidência tributária, sob o viés do passivo, ou seja, daquele que, nos termos do CTN, “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”¹⁴. Nessa linha, o referido diploma traz duas espécies de sujeições passivas, quais sejam, contribuinte e responsável, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.¹⁵

Assim, segundo o diploma legal, tem-se o gênero sujeito tributário, dentro do qual se encontram as espécies contribuinte e responsável. O contribuinte possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, o que significa dizer que é o indivíduo que concretiza o aspecto material da norma antecedente, observando o critério pessoal do consequente, nos termos explicados no tópico anterior, além de ter suas especificidades consideradas para a tributação. Esse regime também se denomina de sujeição passiva direta, em razão da forma como o sujeito se relaciona ao fato jurídico tributário.

Doutro lado, para definir o responsável, o Código Tributário Nacional faz uso da

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 237.

¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional de 25 de outubro de 1966. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 15 jan. 2024.

¹⁵ *Ibidem*.

definição por negação, ou seja, é responsável aquele que não for contribuinte, acrescendo o fator de que essa obrigação deve decorrer sempre de previsão em Lei. Nesse particular, a sujeição passiva do responsável é nomeada como indireta, em contraposição àquela designada para os contribuintes por força do texto legal.

Em que pese existam essas disposições legais quanto à definição de sujeito passivo, contribuinte e responsável, ainda persistem dissonâncias doutrinárias sobre a conceituação de cada instituto. Alguns doutrinadores afirmam que a noção técnica de sujeito passivo, apesar da previsão legal, contemplaria apenas a figura do contribuinte; outros, de modo diverso defendem a existência, ainda, de uma terceira espécie do gênero sujeito passivo: o substituto tributário, que ganharia autonomia frente ao responsável em sentido estrito – ambos dentro do gênero responsável *lato sensu*.

Para Geraldo Ataliba, filiado à primeira concepção mencionada, a sujeição passiva contemplaria apenas a figura do contribuinte, como devedor que fica obrigado a realizar determinado comportamento em favor do credor. Nesse viés, Ataliba defende que somente o indivíduo destinatário constitucional tributário poderia figurar nessa posição, sendo entendido como aquele observa o critério pessoal da hipótese de incidência¹⁶. Conclui, o autor, que “o importante é, a este propósito, sublinhar bem que a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária depende da hipótese de incidência, que é prefixada - no Brasil - pela Constituição”¹⁷.

Ruy Barbosa Nogueira, em posição intermediária, defende que, *a priori*, o sujeito passivo é, tal qual afirmado por Ataliba, aquele que efetivamente realizou a conduta prevista como hipótese de incidência da norma tributária, ou seja, o contribuinte. No entanto, ressalva que, em determinadas situações, por condições técnicas, poderá ser pessoa que não realizou o fato, mas que com ele tenha algum vínculo:

Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato imponível. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva. De acordo com a teoria do fato gerador, deve ser a pessoa ligada à situação descrita como fato gerador. Em princípio a própria pessoa que o realizou, mas se condições técnicas exigirem a

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 80.

¹⁷ *Ibidem*, p. 89.

eleição de outrem, ainda assim deverá ser alguém vinculado àquela mesma situação¹⁸.

Sob a ótica de Paulo de Barros Carvalho, a sujeição passiva diz respeito àquela pessoa em relação à qual se exige juridicamente o cumprimento da prestação tributária. No ponto, o autor sintetiza a definição de como “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”¹⁹.

Maria Rita Ferragut, perfilhando da mesma posição, acresce à definição que essa pessoa “consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica tributária, única forma que o direito reconhece para obrigar a cumprir determinada conduta”²⁰. Importa o acréscimo de Ferragut porque, a partir disso, ressalta-se que o sujeito passivo não necessariamente será o praticante do fato jurídico tributário – ou seja, adequa-se à previsão contida no CTN. Sobre a diferenciação entre contribuinte e responsável, a autora explica que:

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídico tributária com o Fisco. São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se na Constituição. Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável.²¹

Nessa acepção, o sujeito passivo diz respeito à pessoa obrigada a cumprir a obrigação pecuniária prevista na legislação, ainda que não a tenha praticado, e pode ser subdividido entre: o contribuinte e o responsável. O contribuinte, pois, provocou o fato jurídico tributário e, nesse passo, efetivou a materialidade que dá azo à incidência, referente ao aspecto material do descritor. Ao revés, o responsável, embora submetido ao ônus pecuniário, não efetivou o fato jurídico tributário que lhe deu origem conforme

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 144-145.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 319.

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 9.

²¹ *Ibidem*. p. 10-11.

previsto no antecedente da norma de incidência.

Essa diferenciação entre contribuinte e responsável é essencial para a compreensão dos limites que o Estado deve obedecer quando imbuído da pretensão de atingir o patrimônio dos particulares. Nesse sentido, para a atribuição de encargos tributários aos contribuintes, o legislador precisa observar as normativas acerca de competência tributária situada no sistema tributário nacional, bem como o princípio da capacidade contributiva previsto no §1º do art. 145 da Constituição Federal²².

A atribuição de responsabilidade tributária aos particulares, a sua vez, não encontra tantas garantias no texto constitucional, existindo tão somente menção à necessidade de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”²³, o que compreende o instituto examinado. No ponto, cumpre ressaltar que, como defendido por Ferragut, em que pese não exista esse amparo constitucional à figura do responsável, existem outras formas de proteção: ele comumente conta com a possibilidade de regresso ao contribuinte quanto ao montante recolhido²⁴.

Ademais, existe um limite legal para a atribuição da responsabilidade ao particular frente à arbitrariedade do legislador. Isso porque, pelo texto expresso no CTN²⁵, o indivíduo teria que estar vinculado ao fato jurídico tributário ou, como acrescentado por Maria Rita, direta ou indiretamente vinculado ao contribuinte. Dessa forma, o legislador somente poderia criar novas formas de responsabilidade tributária se observasse ambos os requisitos.

Como bem explica Ferragut, esse fator de estar vinculado direta ou indiretamente ao contribuinte pretende contemplar as situações em que o indivíduo não possui relação com o fato, mas se associa ao contribuinte – traz, nesse ponto, o exemplo dos genitores, que são responsáveis pelos tributos do filho menor por

²² CF. “Art. 145. § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²³ CF. “Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]”

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 23.

²⁵ CTN. “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

disposição do art. 134, I, do CTN²⁶. Cumpre aludir à excelente exposição da autora:

Assim, o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário: poderá ser qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou. Ou seja, o campo de eleição é controlado pelo CTN (vinculação ao fato gerador ou ao contribuinte/responsável), somado à necessidade de se assegurar o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida, mediante retenção ou reembolso, exceção feita a algumas situações excepcionais de dolo.²⁷

Em qualquer hipótese de sujeição passiva, no entanto, certa será a obrigatoriedade de Lei para que surtam seus efeitos. No ponto, cabe mencionar que a sujeição diz respeito à forma mais direta com que o Estado, como Estado-Fiscal²⁸, pode tocar o patrimônio do contribuinte. Essa atividade facilmente pode se tornar brutal aos Direitos do indivíduo, especialmente no caso de responsabilidade tributária, em que o sujeito sequer concretiza o antecedente e, ainda assim, tem seu patrimônio subjugado. A Legalidade, como no tópico anterior, surge também aqui como base primordial para a existência da sujeição passiva.

Evidente, assim, a importância da análise sobre se o sujeito passivo da relação tributária figura como contribuinte – e, portanto, está acobertado pelas garantias constitucionais específicas desse regime –, ou como responsável –, o qual se conforma a um diferente regime jurídico, baseado em uma lógica-normativa diversa. Igualmente, é indispensável diferenciar brevemente, dentro dos responsáveis, a responsabilidade tributária entendida em *lato sensu*, o substituto tributário e a responsabilidade tributária *stricto sensu*.

2.1.3 Responsabilidade tributária: diferentes acepções

De plano, visualiza-se a responsabilidade em sentido amplo, que corresponde àquela referida no inc. II, parágrafo único, do art. 121 do CTN²⁹. Essa, como abordado

²⁶ CTN. “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; [...]”

²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 18-19.

²⁸ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

²⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.. Disponível em

anteriormente, trata daquele indivíduo que, não sendo o contribuinte, suporta o ônus pecuniário da relação obrigacional tributária. Dentro desse gênero, surgem as figuras do substituto tributário e do responsável em sentido estrito, também denominados, respectivamente, responsável por substituição e responsável por transferência. Em que pese o objeto central do trabalho diga respeito à modalidade por transferência, caber diferenciá-la de seu par, a responsabilidade por substituição.

Nesse viés, a substituição tributária se funda no dever geral de colaboração e praticidade a que os particulares estão sujeitos e diz respeito à situação em que, por força de Lei expressa, determinada pessoa que não praticou a hipótese de incidência é chamada a recolher o tributo. Por conta disso, denomina-se substituto, haja vista a sua posição de substituir, por força de Lei que prevê o surgimento desse vínculo obrigacional, o contribuinte que deu azo ao fato gerador tributário na forma da regra-matriz de incidência. Reforça-se, pois, que existe um fato jurídico – que foi praticado exclusivamente pelo contribuinte –, mas a legislação atribuiu à outra pessoa o dever de suportar o ônus dessa relação³⁰.

Doutro lado, o responsável em sentido estrito concerne ao sujeito que, não sendo contribuinte, é chamado para o recolhimento do tributo. Essa obrigação somente se perfaz com a concomitância de três fatores: (i) fato jurídico tributário decorrente de comportamento de um contribuinte, sujeito diverso; (ii) Lei expressa que define a possibilidade da transferência ou compartilhamento do ônus do contribuinte com o responsável; e, singularmente, (ii) a concretização de novo fato jurídico, diverso do fato jurídico tributário – diferenciando-se, portanto, do caso de substituição.

Nesse ponto, é interessante mencionar que essa responsabilização possui origem na ideia de melhor fiscalização pelo Estado dos fatos jurídicos tributários, bem como da redução de evasão ou inadimplemento tributário. O Estado atribui o dever ao terceiro vinculado, porque, em grande medida, esse terá maior (ou a única) condição de prestar informações e/ou corresponder ao crédito, ou, ainda, de forma sancionatória, quando esse terceiro tiver praticado ato dolosamente prejudicial³¹. Sobre isso, cabe mencionar Leandro Paulsen:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 15 jan. 2024.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 141.

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 32

Responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, **por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização**, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.³² (grifos adicionados)

O Código Tributário Nacional estabelece três modalidades de responsabilidade tributária por transferência: (i) responsabilidade de terceiros, (ii) responsabilidade por infrações e (iii) a responsabilidade dos sucessores. A primeira concerne à responsabilização das pessoas que, não sendo contribuintes ou sucessores, “possuem deveres próprios de boa administração ou fiscalização cujo cumprimento é capaz de assegurar o pagamento dos tributos devidos por seus representados ou pelas pessoas que praticaram atos perante eles”³³. A segunda, por outro lado, trata da responsabilização dos agentes que praticarem infrações, sendo referido o elemento do dolo como necessário em algumas hipóteses. No presente trabalho, em que pese se reconheça a importância de cada um desses institutos, pelo recorte necessário ao estudo do objeto dessa pesquisa, será analisada especificamente a responsabilidade por sucessão.

Existem, nessa seara, diferentes hipóteses que acarretam a responsabilidade por sucessão. Estão dispostas na Seção II do Capítulo V³⁴, do artigo 130 ao artigo 133. Nessa segmentação, atribui-se responsabilidade tributária àqueles que passam

³² PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 62.

³³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 254.

³⁴ CTN. “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

a figurar como proprietários ou titulares de direitos reais (posse e domínio útil) de imóveis, pelos débitos anteriores à operação de transferência. Igualmente, prevê-se a responsabilidade de (i) adquirentes de bens, pelos tributos a eles relativos, (ii) sucessor e cônjuge meeiro, pelos tributos do de cujos; (iii) o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujos. Estabelece também a responsabilidade da “pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”³⁵. Ao fim, prevê a responsabilidade tributária do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio.

Importa ao presente trabalho essencialmente essa última hipótese de atribuição de responsabilidade tributária. Em razão disso, não se debruçará a analisar as especificidades das demais hipóteses, expostas apenas para ambientação do tema. Assim sendo, cumpre analisar o que define a responsabilidade tributária por sucessão objeto do presente estudo.

De início, cumpre elucidar que a sucessão da responsabilidade diz respeito à atribuição do dever de corresponder à obrigação tributária a terceiro, que, não sendo o contribuinte, passa a ocupar essa posição na relação obrigacional. Nesse sentido, pelo advento de um novo fato (aquisição de bens, inventário, fusão empresarial, *et cetera*), o terceiro passa a possuir todos os deveres que antes eram detidos exclusivamente pelo contribuinte, no que toca às obrigações acessórias e à obrigação principal. Sobre o ponto, alude-se à doutrina de Luciano Amaro:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que faria o sucedido³⁶.

Esse modelo de responsabilidade, portanto, trata da delegação do ônus referente à obrigação tributária original para pessoa que não efetivou o fato jurídico tributário, em decorrência de Lei expressa que prevê determinado fato jurídico como

³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 15 jan. 2024.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 346.

gerador da responsabilidade. Nesse sentido, nota-se que, para acarretar a existência da responsabilidade tributária, faz-se necessário tanto que (i) exista um fato jurídico tributário consolidado – que, por essência, será efetivado pelo contribuinte; quanto que (ii) outro fato, tido como jurídico pelas suas repercussões na vida civil, ocorra de forma a vincular um sujeito não contribuinte – portanto, responsável –, ao fato tributário.

Todas essas relações, cabe frisar, com base em Lei expressa, seja para validar a existência do fato jurídico tributário, seja para validar a responsabilidade tributária por fato jurídico perpetrado pelo terceiro. Ferragut, acerca disso, bem expõe que “é pressuposto de existência da sucessão o da obrigação tributária perante o devedor original, ainda que essa relação tenha sido constituída apenas após o fato que motivou a sucessão. É fundamental que tenham existido, ao menos, duas normas”³⁷.

Dessa forma, existem duas regras de incidência tributária: a primeira, que regula a existência da relação obrigacional originária, entre contribuinte e Fisco; e a segunda, que conduz a relação tributária superveniente firmada entre responsável e Fisco. Pode-se, ainda, falar em uma terceira relação obrigacional, essa regida pelo Direito privado, em que figuram contribuinte e responsável, nas hipóteses em que existe possibilidade de regresso desse contra aquele. Cada relação jurídica com o Fisco, de toda forma, contará com um fato gerador próprio e exclusivo.

A relação constituída entre Fisco e contribuinte, derivada da concretização do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, ocupa o lugar de hipótese da regra matriz de responsabilidade, porquanto, sem a sua existência, inexistente a relação obrigacional tributária entre responsável e Fisco. É com a conjugação desses elementos: fato jurídico tributário em sentido estrito e um novo fato jurídico, ambos no antecedente da norma de responsabilidade, que será possível a sucessão. Sob esse aspecto, é valioso o esclarecimento de Hugo Barreto Sodré Leal:

[...] o instituto da responsabilidade envolve ao menos a incidência de duas normas jurídicas distintas: da regra-matriz de incidência tributária e do que designamos “regra de responsabilidade”. Consequentemente, o fato jurídico tributário não se confunde com o fato jurídico que implica a obrigação do responsável, assim como a relação jurídica tributária (obrigação tributária) é distinta da relação jurídica entre responsável e credor fiscal (obrigação de responsabilidade). No entanto, embora apresentem natureza distinta, é importante esclarecer que a obrigação do responsável pressupõe a existência da obrigação tributária em sentido estrito. Isso porque [...] a materialidade da

³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 68.

regra de responsabilidade descreve uma hipótese de fato que se forma pela conjugação das notas indicativas do fato da existência da obrigação tributária com as notas indicativas de algum outro fato, de natureza lícita ou ilícita [...]. É a ocorrência desse “fato complexo” que faz nascer, por força do vínculo de implicação deôntica, a relação jurídica obrigacional na qual figura o responsável como devedor e o Fisco como credor.³⁸

Assim sendo, evidencia-se a importância da análise sobre a ocorrência ou inoocorrência do fato jurídico não tributário que consta como antecedente na norma de responsabilidade. Nesse sentido, da mesma forma que é essencial verificar a observância pelo intérprete do significado dos vocábulos utilizados pelo legislador para delimitar o antecedente tributário (como, exemplificativamente, na materialidade do IPTU, a “propriedade predial e territorial urbana”), importa examinar, no caso da responsabilidade, a observância em relação ao fato jurídico que lhe compõe.

Feitas essas considerações, cumpre então estudar o significado dos vocábulos utilizados pelo legislador no Código Tributário Nacional quando da elaboração do art. 133. À vista disso, passa-se a analisar, no próximo tópico, as significações atribuídas aos termos “importados” do Direito Empresarial, que, pela sua concretização em certos casos, implicam responsabilidade tributária por sucessão.

2.2 Direito Empresarial: o que é Empresa?

A figura da Empresa surge, na modernidade, como o cerne do anteriormente denominado Direito Comercial, que deixa de se vincular apenas aos atos de comércio isolados para se centralizar na noção de atividade empresária. Nessa linha, o estudo dessa área jurídica tem por finalidade “regular os direitos e interesses daqueles que exercem atividades de produção e circularização de bens e serviços com finalidade econômica”³⁹.

A empresa, no entanto, sempre encontrou diferentes significações, seja no mundo jurídico, seja na linguagem coloquial. Comumente, pode ser utilizada para denominar o sujeito que exerce atividade empresária, o local em que essa é exercida, e, ainda, a própria atividade empresarial. Alberto Asquini, em sua renomada obra *Perfis da Empresa*, conceitua o instituto como “um fenômeno econômico poliédrico, o

³⁸ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 41-42.

³⁹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 37.

qual tem sob o aspecto jurídico, não um, mas diversos perfis [...]”⁴⁰. Sob essa ótica, são delineados os perfis (i) subjetivo, que a identifica como o empresário, (ii) funcional, que a identifica como atividade empresarial, (iii) objetivo, que a identifica como um conjunto de bens destinado ao exercício da atividade empresarial, (iv) corporativo, que a identifica como instituição que reúne empresário e colaboradores.⁴¹

Para os fins desse estudo, é valiosa a distinção entre os perfis da empresa trazida por Asquini, haja vista que a depender da aceção adotada, teremos diferentes formas de responsabilização tributária. Nesse viés, pode-se pensar na aquisição da empresa sobre o enfoque subjetivo, *i.e.*, de pessoa jurídica que exerce a atividade, e também no enfoque objetivo, como o conjunto de bens destinado àquela atividade. O primeiro caso estaria sujeito, em linhas gerais para fins exemplificativos, à norma prevista no art. 132 do Código Tributário Nacional, ao passo em que o segundo caso, objeto desse estudo, acha-se disciplinado pelo art. 133 do mesmo diploma legal.

De forma técnica, contudo, a noção atualmente pacificada no Direito Brasileiro diz respeito à esfera funcional estabelecida pelo autor, em que a empresa corresponde à atividade empresarial. Isso decorre, inclusive, da positivação indireta do instituto no Código Civil, por meio da noção de empresário:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços⁴².

A empresa pode ser conceituada, nesse âmbito, como a atividade econômica exercida profissionalmente e de forma organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Podem ser elencados, dessa forma, alguns fatores que necessariamente irão adjetivar a atividade para que ela possa ser tomada como Empresa. São eles ser a atividade: (i) econômica, o que implica a criação de utilidades ou riquezas; (ii) organizada, de modo que os meios necessários sejam coordenados entre si para realização de determinado fim; (iii) exercida com a finalidade de abranger a produção e a circularização de bens ou serviços; (iv) dirigida ao mercado, *i.e.*, não ser para uso pessoal.⁴³ Assim, a noção de atividade, com as adjectivações

⁴⁰ ASQUINI, Alberto. Profili dell'impresa. Tradução: Fábio Konder Comparato. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. n. 104, p. 109-126, out. – dez. 1996. p. 109.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024

⁴³ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed.,

mencionadas, corresponde ao conceito de empresa no seu sentido técnico.

Para além da qualificação da atividade para conceituação do Direito Empresarial, importa-nos sobremaneira a noção específica de atividade empresarial para caracterização do objeto social da empresa. Essa aceção pode ser entendida como operação econômica a ser desenvolvida (e.g. produzir pães, fabricar sapatos). O objeto, assim, deve estar disposto no Contrato ou Estatuto Social da respectiva pessoa jurídica, sob pena de sanções, e indica a finalidade para a qual ela foi criada – a qual forma de criação de riqueza e exploração econômica, portanto, estará voltada⁴⁴.

2.2.1 Atividade empresária

A atividade empresarial corresponde ao aspecto funcional da empresa, ou seja, a qual objeto está destinada com a finalidade de gerar lucro. Nesse sentido, a atividade deve sempre estar expressa no ato constitutivo da empresa e equivale ao objeto social, que denota a operação específica a que o empresário se propõe a realizar e em qual mercado visa atuar.

Nessa aceção, a atividade empresarial é percebida na sua forma específica, de modo que seja possível verificar qual a forma pela qual a empresa pretende a geração de riqueza. O objeto social é tomado, pois, “não no sentido de qualquer atividade econômica com fim lucrativo [...], mas no sentido concreto, ou seja, no sentido de uma *determinada* atividade econômica convencionada ou instituída pelos sócios”⁴⁵.

É conferida extrema importância ao objeto social para a regulação da empresa, de forma que esse deve estar expresso em seu ato constitutivo, seja para empresário individual, seja para sociedades empresariais. O Código Civil, nesse viés, afirma a necessidade de que, na hipótese de empresário individual, seja feita a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis através de requerimento, que obrigatoriamente conterá o objeto da empresa⁴⁶. Igualmente, no caso das Sociedades,

rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 41-43.

⁴⁴ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 214.

⁴⁵ GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Sobre a interpretação do objeto social. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 54, p. 67-72, abr./jun. 1984, p. 67.

⁴⁶ CC. “Art. 968. A inscrição do empresário far-se-á mediante requerimento que contenha:

há previsão de que o Contrato Social contenha a especificação do objeto, que definirá, inclusive, a natureza empresarial da dita Sociedade⁴⁷. Ao fim, na hipótese de Sociedade por Ações, de acordo com o art. 2º, §2º, da Lei nº 6.404/1976, “o estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo”⁴⁸.

Atualmente, no Brasil, as atividades econômicas a serem desenvolvidas são catalogadas, pela Administração Federal, em uma série de códigos a depender da área e operação. Essa classificação de atividades se denomina CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e deve ser indicada no ato constitutivo da empresa, devendo ser informada, inclusive, quando do preenchimento da Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ), que alimenta o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica no país⁴⁹.

Essa indicação da atividade importa, sobretudo, porque vincula a atuação posterior da sociedade, sócios e representantes. Esses deverão atuar exclusivamente dentro dessa classificação de CNAE informada quando do registro, assegurada a modificação posterior por acordo dos sócios. De igual forma, é essencial a escolha da atividade porque essa decisão impacta diretamente nos tributos a serem pagos e suas respectivas obrigações acessórias. Assim sendo, toda a regulação jurídica da empresa será determinada, entre outros fatores, pela atividade exercida e informada.

Nesse aspecto, a realização do objeto social importa em certas operações especificadas quando do registro da sociedade ou empresário individual, que servem para limitar o âmbito de atuação do negócio. Isso, contudo, não impede a realização de outros atos pela empresa, que se diferenciam dessa atividade empresarial para qual está direcionada. Distingue-se, pois, os atos ou negócios jurídicos em particular daquela atividade empresária organizada em que se funda a empresa.

A atividade é desenvolvida de forma constante e é protagonista do negócio, de modo que todos os demais atos praticados se voltam à concretização dessa finalidade. Sobre o ponto, cabe aduzir ao entendimento de Haroldo Verçosa:

IV - o objeto e a sede da empresa.

⁴⁷ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade.”

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm Acesso em: 24 jan. 2024.

⁴⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/cadastros/cnpj/classificacao-nacional-de-atividades-economicas-2013-cnae/apresentacao> Acesso em: 15 jan. 2024.

[...] importa que a atividade corresponda a um constante repetir-se, não podendo tratar-se da realização de um negócio ocasional de compra e venda ou de mediação. [...] A diferença entre "ato" e "atividade" pode ser entendida da seguinte forma: em relação ao ato, ele se reveste da conotação de exaurimento, de completude ou de resultado. Isto significa que ele atinge a finalidade para a qual foi praticado sem a necessidade de algum outro ato. Já, a atividade caracteriza-se pela insuficiência de um ou alguns atos, pela incompletude no sentido da realização do objetivo, pela falta de se alcançar o resultado. Tudo isto somente ocorrerá na seqüência orgânica dos atos praticados, ou seja, na atividade que se prolonga no tempo⁵⁰.

Dessa forma, a atividade empresarial é entendida como aquela forma determinada pela qual se visa a obtenção de lucro para o empresário e a geração de riqueza para o mercado através de um complexo de bens organizado. Podem – e geralmente o são – utilizados diferentes atos e negócios jurídicos para plena execução da atividade, que não lesam o protagonismo da atividade, mas, ao revés, são meios para atingi-la. Assim, “como objeto social corresponde à empresa, e como a empresa, por sua vez, corresponde à atividade, a variação dos meios para realizar o objeto social [...] não implicam alteração do objeto social”⁵¹.

2.2.2 Estabelecimento e fundo de comércio

De início, cabe assinalar que o fundo de comércio e o estabelecimento são entendidos pela doutrina majoritária como sinônimos e, por conta disso, dessa forma serão abordados no presente trabalho. Nesse sentido, Fran Martins esclarece que o vocábulo fundo de comércio advém do Direito Francês (*fonds de commerce*), ao que fora renomeado na Itália como *azienda*, e, no Direito brasileiro, como estabelecimento empresarial⁵². Assim sendo, os termos serão utilizados indistintamente nesta monografia.

⁵⁰ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de Direito Comercial: Teoria Geral do Direito Comercial e das Atividades Empresariais Mercantis**. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 127-128.

⁵¹ GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Sobre a interpretação do objeto social. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 54, p. 69, abr./jun. 1984.

⁵² Cf.: “A noção de fundo de comércio é inerente à propriedade incorpórea do comerciante; capaz de ser objeto de alienação, surge pela primeira vez em França, na lei de 28 de fevereiro de 1872. Na Itália, a expressão usada é *azienda*, na Espanha, *hacienda*, e na Inglaterra, *goodwil*. Na Alemanha, as expressões equivalentes são *Geschäft* ou *Handelsgeschäft*. No Brasil, pois, tem sido usada para significar o fundo de comércio, a expressão estabelecimento comercial.” (MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 40. ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 283.)

Sob a ótica de Asquini, o estabelecimento corresponde ao perfil objetivo da empresa, como conjunto de bens utilizados na forma de instrumentos para a realização da atividade empresária. Nesse sentido, o estabelecimento aparece como meio para que as operações empresariais possam ser realizadas, dizendo respeito aos recursos materiais e imateriais que o empresário ou sociedade empresária possui para concretização do fim social. Apesar da unanimidade da doutrina perceber o estabelecimento como esse instrumento para que a atividade possa ocorrer, ainda restam certas dubiedades quanto à sua exata extensão.

Comumente, inclusive na linguagem coloquial, o estabelecimento é entendido como o local em que funciona a empresa ou ponto comercial. Essa acepção pode ser também apreendida de algumas normas do direito brasileiro. O Código Tributário Nacional, e.g., utiliza o vocábulo estabelecimento quando trata do Imposto sobre Produtos Industrializados, art. 46, inc. II, referindo-se à “a saída dos estabelecimentos” para definição do fato gerador tributário⁵³.

Percebe-se, do dispositivo citado, a utilização da palavra estabelecimento na acepção de local físico de onde os produtos sairiam, equiparando-o ao imóvel em que se exerce a atividade. Essa confusão conceitual entre estabelecimento e imóvel em que se exerce a atividade empresária, embora presente quando da aprovação do CTN em 1966, viu-se de certa forma superada com o advento do Código Civil de 2002.

Esse diploma legal trouxe, no art. 1.142, uma definição expressa de estabelecimento, indicando que ele diz respeito a “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”⁵⁴. Nesse contexto, ele é empregado na condução da atividade empresarial descrita anteriormente, configurando-se, cabe frisar, como um conjunto de ativos destinados ao desempenho das operações empresariais.

O Código, nesse passo, dedicou-se a afastar essa confusão entre os conceitos, determinando taxativamente, no §1º do art. 1.142, que “o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial”⁵⁵. Assim, o estabelecimento se distingue do ponto comercial ou imóvel em que é exercida a

⁵³ . BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 15 jan. 2024.

⁵⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024

atividade, podendo abrangê-los, sem, no entanto, restringir-se a esses elementos.

Esse complexo de bens organizado, como denominado pela norma civil, trata de um conjunto de unidades que, apenas quando considerados em comunhão para um fim comum, poderão ser denominados estabelecimento. Nesse sentido, os valores de cada bem tomado em sua singularidade, quando somados, diferem do valor do estabelecimento, que, pela organização e vínculo dos bens à mesma atividade empresária, valorizam-se. Assim, conforme explicitado por Tomazette, “a unidade do estabelecimento se encontra na destinação comum de seus vários componentes”⁵⁶.

De forma muito semelhante ao Código Civil, Oscar Barreto Filho, em célebre obra sobre o tema, define estabelecimento como um “complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”⁵⁷. No ponto, o doutrinador traz uma síntese das características desse instituto:

Estabelecimento comercial: 1º. é um complexo de bens, corpóreos e incorpóreos, que constituem os instrumentos de trabalho do comerciante, no exercício de sua atividade produtiva; 2º não se configura como o complexo de relações jurídicas do comerciante, no exercício do comércio, e portanto, não constitui um patrimônio comercial distinto do patrimônio civil; 3º. É formado por bens econômicos, ou seja, por elementos patrimoniais, sendo duvidoso se compreende elementos pessoais; 4º. É uma reunião de bens ligados por uma destinação unitária que lhe é dada pela vontade do comerciante; 5º. Apresenta um caráter instrumental em relação à atividade econômica exercida pelo comerciante⁵⁸.

J. X. Carvalho Mendonça conceitua o estabelecimento como o “complexo de meio idôneos materiais e imateriais pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio; é o organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio.”⁵⁹

Considerando a essência do instituto residir exatamente nessa união de fatores para uma mesma atividade, a doutrina majoritária designa a natureza do estabelecimento como uma universalidade de fato. De acordo com Rubens Requião, “a universalidade de fato constitui um conjunto de bens que se mantêm unidos,

⁵⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 106.

⁵⁷ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1969. p. 75.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 75.

⁵⁹ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2003. v. 3 a 5, p. 22.

destinados a um fim, por vontade e determinação de seu proprietário”⁶⁰. Pode-se mencionar, à título exemplificativo, a biblioteca, em que os livros são organizadamente alocados nas prateleiras, com o fim de facilitar o acesso e, por isso, possui valor comercial superior à mera soma das obras individualmente consideradas⁶¹.

Nesse sentido, o estabelecimento é constituído pela união de bens que podem ser tomados de forma singular, mas, pela vontade do empresário, são reputados como uma unidade. Essa liberalidade do empresário confere, às coisas heterogêneas, a possibilidade de serem tratadas juridicamente como se uma só coisa fossem.

O estabelecimento, assim sendo, não pode ser verificado com a presença de apenas um de seus elementos, haja vista ser da sua natureza a conformação de todos os elementos utilizados pelo empresário para exercício da atividade. Dessa forma, o estabelecimento recebe proteção jurídica como um novo e particular bem, alcançando também um valor superior e não se confundindo com a soma dos bens que o compõe. No ponto, cabe aduzir à perfeita explicação de Fábio Ulhoa Coelho:

Devido à intangibilidade dessa organização racional que o empresário introduz na utilização dos bens integrantes do estabelecimento empresarial, e tendo em vista que ela tem valor de mercado, o direito necessita desenvolver mecanismos para tutela desse *plus* e do valor que ele representa. Cada bem, isoladamente, possui uma proteção jurídica específica (como, por exemplo, os interditos possessórios ou responsabilização civil e penal por dano patrimonial etc.); o estabelecimento empresarial, essa disposição racional dos bens em vista do exercício da atividade econômica, por sua vez, necessita de uma forma própria de proteção. [...] Na sucessão por morte ou na separação do empresário individual, o estabelecimento empresarial deve ser considerado não apenas pelo valor do simples somatório do preço dos bens, singularmente considerados, que o compõem, mas pelo valor destes agregado ao decorrente da situação peculiar em que se encontram – reunidos para possibilitar o pleno desenvolvimento de uma atividade empresarial⁶².

Considerando a essência do estabelecimento ser entendido como uma unidade constituída por elementos para uma mesma finalidade, por liberalidade do empresário ou sociedade empresária, resta a questão: quais são os itens componentes do estabelecimento? Essa pergunta importa sobremaneira para o presente estudo. O estabelecimento é formado por bens corpóreos e incorpóreos.

⁶⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 23. Ed., atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998. p. 245.

⁶¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. Ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 57.

⁶² COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. Ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 58

Os primeiros, os corpóreos, a título de exemplo, podem ser indicados como as mercadorias, instalações, máquinas de produção, imóveis⁶³. Doutra parte, como bens incorpóreos podem ser citados: as marcas, direitos, pontos de comércio⁶⁴, patentes, nome *et cetera*. Não é, todavia, obrigatória a presença de todos esses elementos para a plena caracterização do estabelecimento. A caracterização do estabelecimento, frisa-se, depende tão somente da presença dos bens que são organizados pelo empresário por vontade própria e de que ele se utiliza para determinada atividade empresária com fim lucrativo.

Ressalta-se, nesse ponto, que, apesar de não constar na definição do art. 1.142 do CC, o estabelecimento poderá ser composto não apenas pelo ativo, mas também pelo passivo – suas dívidas perante credores particulares ou públicos. Haroldo Verçosa, ao analisar a questão, bem pontua que “na transferência de um estabelecimento, elementos do passivo acompanham elementos do ativo, desde que preencham a condição de estarem contabilizados como inerentes ao estabelecimento negociado”⁶⁵.

Esses bens, sejam corpóreos, sejam incorpóreos, não integram o estabelecimento apenas quando o empresário ou sociedade empresária for o proprietário regular. Independe, para os fins de inclusão na universalidade de fato, o tipo de direito que é exercido sobre o bem, *i.e.*, se decorre de propriedade, uso, direitos pessoais *et cetera*. Nesse sentido, serão integrantes do estabelecimento, *e.g.*, os títulos de direito referentes as máquinas de produção que não são de propriedade do empresário, ainda que decorram do mero direito de uso. Esse conjunto de relações jurídicas exercidas sobre os bens utilizados para a atividade também dão conteúdo ao estabelecimento. Em consequência disso, o empresário possui, com rigor técnico,

⁶³ Existe certa divergência doutrinária sobre a caracterização dos imóveis como elementos do estabelecimento, mas, no presente estudo, filia-se ao entendimento de Tomazette, para quem “[...] não se pode negar que o imóvel é um bem que é utilizado pelo empresário para o exercício da atividade empresarial. [...] Desse modo, não há como negar a inclusão do imóvel como elemento do estabelecimento, desde que se trate de um bem de propriedade do empresário.” (TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 111)

⁶⁴ O ponto de comércio diz respeito a um bem imaterial que, portanto, não se equivale ao imóvel em que exercida a atividade. Frequentemente, o local em que situado o estabelecimento assume um papel essencial para a prática da atividade, *e.g.* estar instalado em uma rua de conhecidamente movimentada e voltada ao comércio. Nesses casos, nasce o ponto comercial, que se destaca da propriedade imobiliária e possui valor próprio. Sobre isso, *cf.*: TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 111.

⁶⁵ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de Direito Comercial: Teoria Geral do Direito Comercial e das Atividades Empresariais Mercantis**. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 271.

a “titularidade dos direitos que asseguram a utilização dos vários elementos”⁶⁶ e não a propriedade do estabelecimento.

Importa mencionar também alguns institutos que auxiliam na identificação do estabelecimento, existindo divergência doutrinária quanto à sua caracterização como atributos ou elementos em sentido técnico⁶⁷. São esses: o trabalho, o aviamento e a clientela, correntemente visíveis quando da presença de um estabelecimento.

O trabalho⁶⁸, nesse passo, é entendido como os serviços prestados para que a atividade seja efetivamente realizada, sendo necessária comumente a contratação de funcionários para esse empreendimento. Sobre a importância do fator trabalho para o exercício da atividade, convém mencionar explanação de Carvalhosa, que bem situa a indispensabilidade desse atributo para que se possa cogitar uma empresa, quanto mais um estabelecimento: “De nada adianta ao empresário reunir todos os bens [...]. A eles deve ser adicionado esse fator trabalho, sem o qual os mesmos bens não adquirem sequer a unidade funcional [...], e muito menos instrumentalizam o exercício da empresa.”⁶⁹

Igualmente, acha-se o aviamento, o qual diz respeito a valorização que os bens quando organizados pelo empresário assumem frente à simples soma dos bens particularmente considerados, o que ocorre pela organização promovida pelo empresário ou sociedade empresária e do que sucede a produção dos lucros empresariais. Pode-se conceituá-lo como:

O sobrevalor em relação a simples soma dos valores dos bens singulares que integram o estabelecimento e resumem a capacidade do estabelecimento, por meio dos nexos organizativos entre os seus componentes singulares, de oferecer prestações de empresa e de atrair clientela.⁷⁰

⁶⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: Teoria Geral e Direito Societário. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 110.

⁶⁷ Alguns doutrinadores entendem que o trabalho e o aviamento seriam elementos do estabelecimento, pela sua pertinência ao instituto, ao passo em que outros denominam como atributos. Somos filiados à corrente de pensamento de Tomazette, para quem esses institutos não poderiam ser tomados como objetos de direito suscetível à propriedade, *cf.*: TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: Teoria Geral e Direito Societário. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 113.

⁶⁸ Sobre esse ponto, cabe mencionar que, no entendimento de Carvalhosa, os serviços decorrentes da atividade laboral constituiriam elemento do estabelecimento, não simples atributo: “Por isso, essas relações jurídicas de trabalho, também denominadas ‘serviços’ são elementos do estabelecimento.” (CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: do direito de empresa. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, v. 13, 2005. p. 619)

⁶⁹ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: do direito de empresa. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, v. 13, 2005. p. 618-619.

⁷⁰ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: Teoria Geral e Direito Societário. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 114.

O instituto obteve reconhecimento pelo Código Civil, no inc. III, parágrafo único, do art. 1.187, que expressamente identifica o valor concernente ao aviamento⁷¹. Ao tratar da avaliação necessária para realização de inventário, o dispositivo prevê a possibilidade de que a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade figure entre os valores do ativo inventariado. Nesse sentido, o diploma legal certifica o sobrevalor atribuído ao estabelecimento, que se denomina aviamento, e a sua importância pecuniária.

A valorização descrita pode ser sintetizada como a “aptidão da empresa para produzir lucros”⁷² em relação à soma dos valores individuais dos bens que compõem o estabelecimento, e pode ter causas variadas. Nesse sentido, o aviamento pode ser subjetivo, ligado às características pessoais do empresário, em que pelo modo específico com que determinado empresário exerce aquela atividade, gera-se maior procura pela clientela e produção de lucros. Também pode ser objetivo, associado aos bens que compõem o estabelecimento em sua organização, como, e.g., a localização do imóvel em que funciona a atividade, que lhe garante maior frequência e consumo da freguesia⁷³. Essa diversidade de causas destaca a complexidade e a multifacetada natureza do conceito de aviamento.

Apesar de sua relevância, o aviamento não pode ser objeto de tratamento jurídico apartado do estabelecimento, porquanto não configura objeto de direito e, nesse passo, não pode ser transferido isoladamente⁷⁴. Isso decorre da lógica de que não é possível destacar apenas a aptidão de produção de lucros como um suposto bem a ser alienado, tendo em vista corresponder a um atributo do estabelecimento. A compreensão desses aspectos, nesse viés, contribui para uma análise mais abrangente do valor intangível presente no estabelecimento empresarial.

Ao fim, a clientela representa um fator essencial para o estabelecimento, já que

⁷¹ CC. “Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

Parágrafo único. Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

III - a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.”

⁷² TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 114.

⁷³ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 114.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 115.

representa um efeito do aviamento e dela geralmente provém as receitas da empresa. Pode-se defini-la como “conjunto de pessoas que, de fato, mantem com a casa de comércio relações contínuas para aquisição de bens ou serviços”⁷⁵. Nesse sentido, o sucesso do aviamento acarreta a presença da clientela, que pode se mostrar fiel ao estabelecimento em específico por decorrência da esfera objetiva ou subjetiva acima explicada.

Esse atributo logicamente também não configura um objeto de direito, tampouco um dos bens que integram o estabelecimento. Isso decorre da racionalidade de que não pode a clientela pertencer a um determinado empresário ou estabelecimento, como também clientes isoladamente considerados não são de propriedade alheia, uma vez que vivemos sob regime de livre concorrência⁷⁶. É, como assinalado por Tomazette, “uma situação de fato, à qual se atribui um valor econômico, muitas vezes relevante, que é protegido indiretamente pela lei”⁷⁷ por meio de ações contra a concorrência desleal.

Apesar de não consistir em um objeto de direito autônomo, a clientela pode ser transferida – em conjunto ao estabelecimento e respectivo aviamento – e fornecer ao adquirente todas as benesses de que gozava o empresário alienante. Pode-se mencionar, a título exemplificativo, a hipótese em que seja alienado determinado estabelecimento cuja localização seja o principal expoente do aviamento – em sua forma objetiva, portanto. Nesse caso, o comprador, ao exercer a mesma atividade por meio desse estabelecimento, será contemplado com a clientela antiga, gozando dos lucros disso decorrentes. Dessa forma, a transferência da clientela, possível quando aliada ao estabelecimento e seu respectivo aviamento, confere ao adquirente todas as vantagens desfrutadas pelo empresário alienante, destacando-se situações como a alienação de um estabelecimento com localização preponderante para o aviamento objetivo.

Em síntese, a importância do estabelecimento como um conjunto integrado de elementos tangíveis e intangíveis revela-se fundamental no cenário empresarial. O instituto, nesse sentido, possui natureza e valor distintos de seus ativos isoladamente

⁷⁵ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 115.

⁷⁶ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de Direito Comercial: Teoria Geral do Direito Comercial e das Atividades Empresariais Mercantis**. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 283.

⁷⁷ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 116.

considerados. A sua essência reside justamente na diferença entre (i.) meramente somar o valor de máquinas, estoques e imóvel do empresário e (ii.) tomar esses bens de forma organizada para o fim da mesma atividade empresarial, logrando um valor agregado. Assim, é essencial reconhecer e compreender a importância do estabelecimento como objeto que transcende a mera presença de ativos empresariais, representando um investimento estratégico na continuidade e prosperidade dos negócios.

2.2.3 Alienação de estabelecimento, contrato de trespasse e alienação de ativos mercantis

O tratamento do estabelecimento como uma unidade que pode ser objeto de negócios jurídicos encontra respaldo no Código Civil. Dispõe, a norma federal em seu art. 1.143, que “pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”⁷⁸. Essa possibilidade concerne justamente à hipótese legal prevista no art. 133 do CTN, objeto desse estudo, que trata da aquisição de estabelecimento empresarial, por qualquer título, como uma universalidade de fato.

Nesse contexto, cabe mencionar que o instituto, quando objeto de alienação, por força da norma civil, também acarretará a responsabilidade do adquirente. A responsabilização civil, no entanto, difere da responsabilização tributária em grande medida porque depende da regular contabilização dos débitos anteriores à transferência para que o adquirente responda com seu patrimônio.

Dessa forma, caso os débitos não estejam efetivamente contabilizados quando da alienação, o adquirente não sofrerá responsabilização, tampouco terá seu patrimônio atingido pelas dívidas prévias ao negócio. A aquisição do estabelecimento, portanto, acarreta sérias consequências, seja na esfera cível, seja na esfera tributária.

Importa mencionar que a transferência do estabelecimento se diferencia da hipótese de cessão de quotas ou ações da sociedade empresária. Na cessão, ocorre a transferência do controle societário, ao passo em que, no trespasse, há a transferência da titularidade do estabelecimento, considerando seus bens corpóreos

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024

e incorpóreos⁷⁹.

Doutro lado, o negócio jurídico de alienação do estabelecimento empresarial que toca à sua transferência especialmente por meio de contrato de compra e venda é realizado por meio um contrato denominado *traspasse*. O *traspasse*, nesse sentido, surge como um dos principais instrumentos pelo qual ocorre a alienação do complexo de bens organizados pelo empresário para a atividade empresária.

Corresponde, pois, a um contrato bilateral, comutativo e oneroso, pelo qual o empresário sucedido aliena a titularidade de seu estabelecimento ao sucessor. Para que assim seja considerado, faz-se necessária a transferência de elementos suficientes à preservação da aptidão funcional daquele complexo de bens⁸⁰, bem como que exista essa relação comutativa, com o recebimento pelo sucedido da prestação pecuniária equivalente ao valor do estabelecimento alienado.

É possível, nesse sentido, a realização de *traspasse* parcial, em que não há a alienação onerosa da totalidade dos ativos do empresário empregados para aquela atividade. Contudo, ainda nesse caso, é essencial para caracterização da alienação de estabelecimento que os ativos tomados em conjunto propiciem a prática da atividade. Isso deverá ocorrer de modo que os bens não alienados não prejudiquem a continuação da atividade nos moldes anteriormente utilizados, com a permanência do aviamento objetivo gozado pelo primeiro titular.

Nesse sentido, vê-se que a alienação de estabelecimento configura gênero do qual o contrato de *traspasse* estudado é espécie, de modo que, embora com nomes distintos, ambos os institutos tratam da alienação de um conjunto de ativos destinados à finalidade comum, acarretando as mesmas formas de responsabilidade. Assim sendo, enquanto o *traspasse* diz respeito à forma onerosa e bilateral (por meio de contrato de compra e venda) pela qual o estabelecimento pode ser transferido; a alienação do estabelecimento corresponde à qualquer forma pela qual o estabelecimento seja alienado.

A alienação do estabelecimento, portanto, pode se dar a títulos diversos, para além da compra e venda, como doação, *dação em pagamento*, *arrematação et cetera*. O Código Civil, a esse respeito, salvaguarda a possibilidade de realização de todos

⁷⁹ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: do direito de empresa. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, v. 13, 2005. p. 637.

⁸⁰ FÉRES, Marcelo Andrade. **Estabelecimento empresarial**: *traspasse* e efeitos obrigacionais. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 46 e 52.

os negócios jurídicos que, tendo por objeto o estabelecimento, sejam com a sua natureza compatíveis⁸¹. De toda forma, a operação terá por objeto os instrumentos indispensáveis para o desempenho da atividade.

Nessa seara, cabe ressaltar que a alienação do estabelecimento diverge por essência da alienação de um conjunto de bens. Aquele é marcado, como descrito anteriormente, pela organização dos bens realizada por vontade do empresário para o fim da atividade empresarial, possuindo como atributos o aviamento e a clientela. Surgem, pois, elementos que não estão presentes na mera alienação de um conjunto de ativos, essencialmente: (i) a organização desses ativos, (ii) com uma identidade de finalidade específica empresarial, (iii) cujo resultado se exprime pelo aviamento e (iv) pela clientela.

Os ativos alienados por meio da transferência de estabelecimento, ao contrário da mera venda de bens isolados da empresa, possibilitam que o adquirente prossiga com o exercício da atividade no mesmo molde daquele que o alienou. Isto é, se o alienante possuía aviamento originado na localização, o adquirente gozará dessa benesse; igualmente, caso o alienante possuísse máquinas de produção de pães extremamente eficientes, o novo titular do estabelecimento será disso beneficiado.

Denomina-se de funcionalidade esse elemento que permite ao adquirente continuar operando a empresa e a partir disso recebendo os resultados. Sem a funcionalidade para a continuação da atividade, não se pode falar em transmissão de estabelecimento, *i.e.*, na ocorrência do contrato de trespasse ou outro instrumento de transferência de estabelecimento. Esse entendimento, quanto ao contrato de trespasse, encontra-se assentado no Enunciado nº 233 da III Jornada de Direito Civil, que bem prevê que:

A sistemática do contrato de trespasse delineada pelo Código Civil nos arts. 1.142 e ss., especialmente seus efeitos obrigacionais, aplica-se somente quando o conjunto de bens transferidos importar a transmissão da funcionalidade do estabelecimento empresarial⁸².

A alienação de estabelecimento, nesse viés, somente ocorre quando “o negócio se refere ao complexo unitário de bens instrumentais que servem à atividade

⁸¹BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸² AGUIAR JR., Ruy Rosado de (org.). **III Jornada de Direito Civil**. Brasília: CJP, 2005. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/iii-jornada-de-direito-civil-1.pdf> Acesso em: 30 jan. 2024.

empresarial, necessariamente caracterizado pela existência do aviamento objetivo”⁸³.

Na hipótese de que seja realizada a transferência de alguns ativos destacados do estabelecimento, *e.g.*, as máquinas e o estoque, ocorrerá o desmantelamento do estabelecimento. Em decorrência disso, cada ativo que compunha o estabelecimento será transferido de forma individual ao adquirente, não se tratando mais, pois, da alienação de estabelecimento empresarial, mas de simples transmissão de bens.

Nesse caso, o adquirente dos bens será responsável tão somente pelos débitos relativos a cada bem adquirido, na forma do art. 131, inc. I. do CTN⁸⁴. Ou seja, se houve aquisição de um imóvel em que funcionava dado comércio, importará apenas na transmissão, *e.g.*, dos débitos de IPTU, jamais de ISSQN.

A funcionalidade do estabelecimento, nos termos apresentados, aparece como um aspecto central para diferenciação da alienação de um estabelecimento, ainda que parcial, frente à alienação de um conjunto destacado de ativos empresariais. Nesse sentido, não bastaria a mera alienação do imóvel em que funcionava a atividade, tampouco a alienação isolada da marca; é preciso que exista a transferência global do estabelecimento, entendido como os ativos necessários para realização daquela atividade empresarial organizados de forma a possuírem um aviamento.

Essa transferência do estabelecimento que observa a sua natureza de universalidade de fato, pois, reclamaria a responsabilidade de todos os tributos relativos ao estabelecimento, não apenas daqueles referentes a cada bem isolado, como ocorre na hipótese supramencionada. Isso, por certo, modifica a extensão da responsabilidade e acarreta consequências econômicas expressivas para o contribuinte.

Dessa forma, o modo de alienação dos ativos empresariais, se em conjunto ou de forma destacada, importam ao presente estudo porque impactam diretamente a forma de responsabilização do adquirente. Nesse sentido, se caracterizada a alienação de estabelecimento, seja por trespasse ou outro instrumento jurídico, haverá a subjugação do patrimônio do adquirente a uma sorte de tributos muito superior à mera alienação de ativos destacados.

⁸³ BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1969. p. 208.

⁸⁴

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ART. 133 DO CTN: UMA ANÁLISE CRÍTICA

A responsabilidade objeto do presente estudo, conforme adiantado em capítulo prévio, refere àquela decorrente de sucessão, notadamente do titular do estabelecimento para o respectivo adquirente. A sucessão, nesse sentido decorre da operação que dá causa à responsabilidade. No caso, há efetivamente uma sucessão do titular do estabelecimento, que deixa de ser o alienante – que, comumente, efetivou o fato jurídico tributário, e passa a ser o adquirente, na posição de responsável.

Não se fala, portanto, de sucessão da empresa ou até mesmo do estabelecimento, mas do titular do estabelecimento, que muda de detentor. Em decorrência disso, sucede também a modificação do devedor dos créditos tributários constituídos até a data da alienação, que acompanha o estabelecimento independentemente de quem seja o titular.

Dessa forma, cabe analisar, para plena compreensão do alcance dessa responsabilidade, a configuração dos elementos da norma prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional. Para tanto, verifica-se, inicialmente, quais são os fundamentos para a caracterização da hipótese normativa e, na sequência, analisa-se suas possíveis acepções.

3.1 A responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio

A responsabilidade tributária por sucessão empresarial prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional concerne à hipótese, conforme previamente mencionado, de que os débitos tributários do alienante, relativos à determinado estabelecimento ou fundo de comércio, sejam transferidos para o adquirente, na hipótese de continuação da respectiva atividade. Essa hipótese legal se acha no Capítulo V do CTN, especificamente na Seção II, denominada Responsabilidade dos Sucessores, que regula a situação jurídica nos seguintes termos:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que **adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração**, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data

do ato:

I - **integralmente**, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - **subsidiariamente com o alienante**, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

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

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

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

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

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

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)⁸⁵. (grifos adicionados)

A responsabilidade tributária desse novo titular do estabelecimento também obedece, conforme adiantado em tópico anterior, a uma estrutura lógico-normativa de responsabilidade. Nesse sentido, a partir da verificação dos pressupostos indicados na norma impositiva, quais sejam: a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, com a continuação da respectiva atividade, atrelada ao fato de que existiam débitos tributários relativos ao estabelecimento; sucederá a consequência: o adquirente será responsabilizado pelos débitos anteriores à operação, de forma integral ou subsidiária. Sobre o ponto, cabe aludir à explanação de Hugo Barreto Sodré:

A estrutura normativa do art. 133 do Código Tributário Nacional apresenta, em síntese, as seguintes notas constitutivas: deve ser que: (i) Hipótese: ocorrendo a aquisição, por qualquer título, do estabelecimento ou fundo empresarial; por pessoa física ou jurídica de direito privado; de outra pessoa física ou jurídica de direito privado; associado ao fato de existirem obrigações tributárias decorrentes da exploração do estabelecimento, relativas a eventos ocorridos até a data da aquisição; e conjugado ao fato de o adquirente continuar a exploração da atividade econômica anteriormente exercida pelo alienante, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual;

⁸⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 17 jan. 2024.

então (ii) Consequente: o adquirente tem a obrigação de efetuar o pagamento, em caráter subsidiário ou solidário, conforme as hipóteses previstas nos incisos I e II; de valor equivalente às obrigações tributárias do alienante, relativas à exploração do estabelecimento.⁸⁶

Dessa forma, a sucessão depende essencialmente na conjugação dos seguintes elementos: (i) uma pessoa de direito privado adquirir de outra; (ii) um fundo de comércio ou estabelecimento (comercial, industrial ou profissional); e (iii) continuar a respectiva exploração; para que haja a responsabilização pelos tributos relativos ao estabelecimento. No ponto, nota-se que é irrelevante a natureza da pessoa de direito privado, se física ou jurídica, bastando que não seja uma pessoa de direito público⁸⁷, para que possa ser responsabilizada pelos débitos tributários do alienante. Igualmente, importa notar que o Código não faz distinção quanto à necessidade de que o adquirente continue a exploração da atividade sob a mesma razão social, firma individual ou nome individual, ocorrendo a sucessão independentemente disso.

Assim, a aplicação da norma, bem como a sua respectiva interpretação, não levará em conta a natureza da pessoa de direito privado ou a razão social, firma individual ou nome individual do adquirente que continue explorando a atividade para que possa ser responsabilizado pelos débitos tributários.

De todo modo, a maneira com que o patrimônio do adquirente estará submetido aos débitos será determinada pelo comportamento do alienante após a operação. Nesse viés, como será explicitado, a responsabilidade poderá ser subsidiária ou integral, assumida a possibilidade de compartilhamento quando o patrimônio de um não for suficiente para o adimplemento da dívida.

⁸⁶ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 195.

⁸⁷ Sobre o ponto, cabe mencionar que a aquisição do estabelecimento por pessoa de direito público, ainda que assim não restringisse a legislação, não possibilitaria responsabilidade da pessoa de direito público. Isso porque se perderia um dos elementos fulcrais da responsabilidade: “a continuação da respectiva atividade”, que passaria a ser submetida ao regime de direito público e, portanto, diferenciarse-ia daquela anteriormente exercida pelo empresário ou sociedade empresária. Cf.: “Acréscenta-se que a transferência do estabelecimento empresarial para pessoa jurídica de direito público implica, rigorosamente, na sua extinção, pois o conceito jurídico de empresa encontra-se restrito ao direito privado. Nessa hipótese não há que se falar, portanto, na continuidade da empresa (atividade econômica), pressuposto para aplicação da regra legal (art. 133), mas na sua substituição por uma atividade submetida ao regime jurídico de direito público. LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 198-199.

3.2 O possível compartilhamento da responsabilidade entre adquirente e alienante

A norma legal possui a previsão de que, uma vez ocorrida a alienação do estabelecimento ou fundo de comércio que conte com débitos tributários anteriores à operação, seja o adquirente responsabilizado. Essa responsabilidade poderá ser compartilhada por adquirente e alienante, contemplando todos os débitos tributários devidos até a data do ato que concretizou a alienação.

O adquirente será responsável de forma integral quando o segundo se mantiver longe do mercado. Caso isso não ocorra, ou seja, o alienante continue a exercer atividade empresária ou inicie nova atividade até seis meses após a alienação, em qualquer ramo de negócio, a responsabilidade do adquirente será apenas subsidiária.

Sobre a responsabilidade do alienante, a sua vez, subsistem divergências doutrinárias sobre a aplicação do art. 133. Resta claro que, na hipótese de continuar a exercer a atividade ou iniciá-la no prazo indicado, será chamado a responder, inclusive primeiramente em relação ao adquirente. Contudo, a sua responsabilidade na hipótese de que não tenha esse comportamento encontra certa dubiedade.

Decorre, a mencionada dubiedade, do fato de que o Código utiliza a palavra “integral” para definir a responsabilidade do adquirente, sem fazer menção à qual forma de responsabilidade restaria ao alienante na hipótese descrita. Alguns autores, como Luciano Amaro⁸⁸ defendem que o termo significaria a responsabilidade exclusiva do adquirente, desonerando o alienante de qualquer forma de responsabilidade. Outros, como o integrante da Comissão de Revisão do Código Tributário Nacional Aliomar Baleeiro⁸⁹, a cuja linha de pensamento se filia neste trabalho, entendem que não há desoneração do alienante.

No ponto, importa mencionar que o termo “integral”, de acordo com a norma

⁸⁸ Cf.: “O adquirente (sociedade ou firma individual) responde, pois, pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, se o alienante cessar a exploração da atividade que vinha executando e não passar a explorar outra atividade. Nessa hipótese, afirma o Código que a responsabilidade do adquirente é integral. O que, na verdade, o Código quis dizer é que, nesse caso, o adquirente responde sozinho, ou seja, não há obrigação do alienante.” AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 350.

⁸⁹ Cf.: “Houve, parece, impropriedade técnica na redação do dispositivo, mas seu alcance é esse: o Fisco exigirá diretamente os débitos anteriores à alienação do adquirente, se o alienante retirar-se do negócio ou atividade e não iniciar outra nos seis meses seguintes; mas os exigirá diretamente do próprio alienante em caso contrário, reservando-se a cobrá-los do adquirente se aquele for insolvente, desaparecer, ou tornar impraticável a cobrança. [...] Não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio.” BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1143-1144.

culta da língua portuguesa, significa “total”, “completo”, “que não sofreu diminuição ou restrição”. Não possui como sinônimo, portanto, o termo “exclusivo”, que significa “restrito”, “que elimina”. O alienante, pela significância do termo integral, não é exonerado de forma alguma, não havendo razão para que o adquirente passasse a responder exclusivamente pelo débito.

Caso o contrário fosse, o alienante, responsável pelo não pagamento do tributo, facilmente seria beneficiado pelo não pagamento, bastando que iniciasse suas operações empresariais após o decurso dos seis meses estipulados na norma legal⁹⁰. Essa posição é defendida por Ferragut:

Parece-nos que o mais correto é considerar a responsabilidade como sendo subsidiária, mas em relação inversa à prevista no inciso II, ou seja, primeiro o adquirente é responsabilizado pelo passivo fiscal e, caso não tenha condições de quitar toda a dívida, o alienante deve ser executado para responder pelo débito. Registre-se, ademais, que nos termos da lei, a pessoa jurídica alienante não se extinguiu, apenas cessou a exploração de suas atividades (portanto, permanece sendo sujeito de direito e que pode ser executada)⁹¹.

Nesse sentido, o alienante somente manterá a qualidade de responsável principal, com a submissão de seu patrimônio em primeiro plano, caso continue a continuar a exercer atividade empresária ou inicie nova atividade até seis meses após a alienação, em qualquer ramo de negócio. Caso não o faça, sua responsabilidade não será esvaziada, apenas ocupará posição de subsidiário na ordem de pagamentos. De forma semelhante, o adquirente pode ser responsabilizado de forma integral ou de forma subsidiária, a depender do comportamento do alienante, *i.e.*, se ele prosseguir ou iniciar atividade empresária nos seis meses posteriores.

Outro ponto interessante a se destacar na citada norma diz respeito aos tributos pelos quais o adquirente passa a ser responsável tributário. Nota-se que o Código refere “tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido”, isto é, não são todos os tributos cujo empresário ou sociedade empresária são obrigados perante o Fisco.

⁹⁰ Sobre o ponto, *cf.*: “Realmente, se o alienante do fundo de comércio ou estabelecimento comercial ficasse exonerado da responsabilidade tributária, seria muito fácil fugir ao dever de pagar tributo. Bastaria de deixar de pagar os tributos e a final, em vez de liquidar o fundo de comércio ou estabelecimento e dissolver a sociedade, ou dar baixa na firma individual, procedimentos para os quais precisaria de certidões da Fazenda Pública, vender esses bens a quem não tivesse condições patrimoniais para responder pelas dívidas. Recebido o preço da venda, poderia ser aplicado em bens que ficariam, se não houvesse atividade empresarial, a salvo da execução.” MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, v. 2, 2004. p. 568.

⁹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 86.

Cinge, a responsabilidade, àqueles tributos que são relativos, *i.e.*, possuem relação com o estabelecimento ou fundo de comércio. Assim, na hipótese de Sociedade Empresária que acumula débitos tributários em relação a vários estabelecimentos (por exemplo, tributação de ICMS na saída de mercadoria de diferentes sedes da empresa) e aliena um desses, subsistiria responsabilidade somente quanto ao específico estabelecimento alienado.

Essa questão pode se mostrar nebulosa quanto aos tributos que, por sua natureza, tornam dificultosa a tarefa de discernir exatamente a qual estabelecimento dizem respeito. Esse é o caso do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, em que é bastante complexo definir quais os débitos seriam concernentes a tal estabelecimento. Nessa seara, não parece existir uma unanimidade doutrinária. Alguns autores⁹² defendem que apenas os débitos de tributos direta e inegavelmente relacionados ao estabelecimento (comumente, IPI, ICMS e o ISS) poderiam ser repassados ao responsável, enquanto outros advogam pela responsabilidade também no caso do IRPJ⁹³. Congrega-se, no presente trabalho, da primeira corrente de pensamento, especialmente nos casos em que a empresa possui diversos estabelecimentos e a alienação dizer respeito a apenas um, o que tornaria muito turva a indicação de valores do Imposto de Renda.

Dessa forma, será o empresário responsabilizado pelos débitos relativos ao estabelecimento, integral ou subsidiariamente, o que se dará quando verificada a aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio. A verificação dessa hipótese, entretanto, depende da significância atribuída aos vocábulos utilizados pela norma, o que se passa a analisar.

3.3 A denominada “aquisição por qualquer título” estabelecida na norma impositiva

Importa-nos definir qual a acepção foi atribuída aos institutos jurídicos de “aquisição por qualquer título” de “estabelecimento ou fundo de comércio” com a “continuação da respectiva exploração.” Esses elementos, como estudado, compõe o

⁹² Cf.: LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 327.

⁹³ De modo diverso, Schoueri defende que o Imposto de Renda estaria indiretamente vinculado ao estabelecimento, do que sucederia a possibilidade de que os seus débitos fossem transferidos ao adquirente. Defende, o autor, que apenas os tributos que comprovadamente não possuem relação, como, por exemplo, ICMS de outro estabelecimento, estariam fora do âmbito da norma. Sobre o ponto, cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 555.

cerne da norma de responsabilidade, de forma que, tanto importa conhecê-los por sua natureza intrínseca, quanto pela noção que recebem na expressão legal.

Primeiramente, pois, cabe verificar o que seria qualificado como adquirir (modalidade verbal do substantivo aquisição), em sentido técnico, um fundo de comércio ou estabelecimento. Iniciaremos pelo termo aquisição, para, após, conjugá-lo ao seu objeto.

A aquisição, conforme linguagem culta, pode ser descrita como o ato ou processo pelo qual se adquire ou toma posse de algo. Nos termos consignados em Parecer Normativo CST nº 2, “adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto⁹⁴.

Nesse ponto, pode-se afirmar que a noção de aquisição concerne à transferência da propriedade do estabelecimento⁹⁵, que passa a ser, pois, do dito adquirente. Exclui-se do espaço de aplicação da norma, portanto, negócios que tenham por objeto a mera cessão temporária de direitos de uso ou gozo, bem como aqueles que visam a constituição de direitos reais para fins de garantia. Sobre isso, bem explica Maria Rita:

A aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento. Por isso, o fato de alguém arrendar máquinas, adquirir apenas parte dos ativos do estabelecimento, em vez de todo o patrimônio líquido; locar o prédio onde a devedora exercia suas atividades; explorar a mesma atividade comercial no local onde antes estava instalada pessoa jurídica devedora, etc., não se constituem em fatos suficientes para justificar a responsabilidade, por sucessão, pelo pagamento do crédito tributário⁹⁶.

O Código Tributário acresce, ao elemento adquirir, a expressão “por qualquer título”. Essa expressão possui a finalidade de exprimir que o negócio jurídico de que decorre o negócio jurídico não necessariamente será uma compra e venda, por exemplo. Existe, assim sendo, certa liberdade para escolha da forma de transferência da propriedade, contanto que seja compatível com o Ordenamento Jurídico.

Hugo Sodré Leal, nessa seara, defende que a responsabilidade pela aquisição

⁹⁴ BRASIL. **Parecer Normativo CST nº 2, de 05 de janeiro de 1972**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30878> Acesso em 17 jan. 2023.

⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 80.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 80-81.

estabelecida no art. 133 diz respeito tão somente às aquisições derivadas⁹⁷, realizadas por ato entre vivos, e a título singular, posição a que se filia nesse trabalho. Explica a necessidade de que a aquisição seja derivada, porquanto o próprio código refere que a aquisição seria “de outra” pessoa, o que conduz a uma relação jurídica entre duas pessoas.

Doutro lado, adiciona o caráter “entre vivos”, porque é utilizado, nos incisos subsequentes ao *caput*, o termo “alienante”, correspondente à alienação, que abrange “qualquer ato, *inter vivos*, oneroso ou gratuito, que tenha por objeto a transferência de bem ou direito de uma para outra pessoa”⁹⁸. Ao fim, ressalta o autor que essa aquisição não poderia se dar a título universal da empresa, como ocorre nas operações de incorporação, fusão e cisão societárias, sob pena de um esvaziamento do art. 132 previsto no mesmo diploma legal.

Assim sendo, a responsabilidade teria lugar apenas quando a aquisição fosse realizada a título singular, *i.e.*, com a aquisição do estabelecimento de forma isolada de outros fatores da empresa, como quotas ou ações da Sociedade⁹⁹. Hugo, no ponto, bem elucida que:

A expressão “por qualquer título”, no sentido de causa, presta-se para designar todo e qualquer fato jurídico por meio do qual ocorre a aquisição de um direito. Já demonstramos, contudo, que estão fora do domínio de aplicação do art. 133 do CTN as aquisições realizadas: (i) de maneira originária, (ii) por sucessão causa mortis, a título universal ou singular, como nos casos de herança e de legado; (iii) por ato *inter vivos* a título universal, como nas operações societárias de incorporação, de fusão e de cisão parcial; (v) pelos sócios no caso de liquidação da sociedade; e (vi) em caso de alienação judicial, em processo de falência ou de recuperação judicial¹⁰⁰.

Pode-se sintetizar a noção de “adquirir por qualquer título” estabelecida na norma como aquela em que há a transferência da propriedade, observadas as condições supramencionadas, seja por negócio jurídico típico, seja atípico; igualmente, independe se o ato se dará de forma gratuita ou onerosa. Nesse sentido, o negócio pode dizer respeito a um contrato de trespasse anteriormente analisado, que trata da forma de compra e venda de estabelecimentos, mas a responsabilidade

⁹⁷ Segundo Hugo, seriam derivadas as aquisições que contemplam – e se alicerçam em – uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas, ao passo em que originárias aquelas que não tem como fundamento tal relação.

⁹⁸ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 201.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 221.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 230.

também alcançará o adquirente por título de dação em pagamento, doação, arrematação *et cetera*¹⁰¹.

Ressalta-se que, apesar de existir o termo “título” na norma de responsabilidade, esse não aparece na significância de instrumento por escrito, formalizado de forma pública ou particular. Consta na acepção de causa do negócio¹⁰², que, como explicitado, pode se dar das mais variadas maneiras. Nesse passo, a prova quanto à realização da operação de aquisição do estabelecimento prescinde do instrumento contratual expresso, sendo plenamente possível a comprovação por outros meios de prova, que demonstrem a alienação da universalidade de fato.

3.4 Permanece a sinonímia entre fundo de comércio e estabelecimento para fins do art. 133?

A definição dos institutos de fundo de comércio e estabelecimento empresarial, conforme abordado no capítulo anterior, possuem – sob a ótica do Direito Empresarial – a mesma significância. Remontam necessariamente a um conjunto de ativos que, agregados de uma forma especificamente organizada para um fim comum, tornam-se um novo e único bem, forma jurídica denominada universalidade de fato.

No âmbito do Direito Tributário, no entanto, surgem maiores debates quanto à equivalência dos termos “fundo de comércio” e “estabelecimento”. Isso decorre, em grande medida, da utilização de ambos os termos na norma ora analisada, art. 133 do CTN. Nesse sentido, parcela da doutrina argumenta que, caso fosse para serem tomados como sinônimos, seria absolutamente ineficaz a previsão de que a responsabilidade alcançaria adquirentes de fundo de comércio e de estabelecimentos.

Ives Gandra Martins, nessa seara, defende que fundo de comercio diria respeito ao “conjunto de bens da empresa ou do profissional, inclusive aqueles de ordem imaterial (clientela”, ao passo em que estabelecimento trataria de uma unidade operativa¹⁰³. Da mesma forma, Aliomar Baleeiro prega que a empresa tanto terá estabelecimentos, que podem ser vários a depender da quantidade de unidades

¹⁰¹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 230.

¹⁰² *Ibidem*, p. 230.

¹⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional: Arts. 96 a 218**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2008. p. 269.

operativas, quanto um fundo de comércio, que será constituído pelo:

[...] conjunto de bens da empresa ou do profissional, [...], a instalação, os móveis, máquinas e utensílios, a posse do imóvel, se não é próprio, as dívidas ativas, o acervo de mercadorias acabadas ou matérias-primas, enfim tudo quanto empregado na exploração, constituindo um bem composto, universalidade de coisas, *universitas rerum*¹⁰⁴.

Sob o mesmo viés, acha-se o Parecer Normativo CST nº 2/72, que, apesar de expressamente reconhecer a igualdade de significância dos termos, alega que a acepção de estabelecimento empregada na norma estabelecida no art. 133 seria concernente à “unidade operativa onde se exercita o comércio, ou onde se desenvolve a indústria ou profissão - loja, fábrica, armazém, oficina, escritório”¹⁰⁵. No ponto, exprime que não seria lógico repetir utilizar dos termos como sinônimos, de modo que cabe diferenciá-los em significância.

Hugo de Brito Machado também defende que a razão pela qual o Código utilizou ambas as expressões se dá para atribuir significado diverso. Contudo, diverge dos autores mencionados quanto ao que seria significado. O autor afirma que fundo de comércio estaria relacionado aos bens imateriais utilizados para a exploração da atividade, ao passo em que o estabelecimento diria respeito aos bens materiais, que se situam no ponto em que explorada atividade¹⁰⁶.

Doutro lado, surgem doutrinadores para defender que, mesmo no que toca à interpretação da norma prevista no art. 133, as expressões possuem a mesma significância, a cuja corrente de pensamento se filia nesse trabalho. Conforme abordado em tópico anterior, estabelecimento e fundo de comércio, em toda ordem jurídica, dizem respeito ao mesmo instituto, de modo que não seria racional que, exclusivamente em matéria tributária, fosse atribuído sentido diverso – por força de interpretações doutrinárias específicas, com a devida vênua.

Com esse entendimento, Hugo Barreto Sodré Leal bem argumenta que não cabe a construção de teses com o fim de afastar a “sinonímia entre estabelecimento e fundo de comércio [...], considerando o aforismo de que as expressões legais não

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1143.

¹⁰⁵ BRASIL. **Parecer Normativo CST nº 2, de 05 de janeiro de 1972**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30878> Acesso em 17 jan. 2023.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 561.

contêm redundâncias semânticas, atualmente já desmistificado”¹⁰⁷. Concorda-se, nesse estudo, com a posição adotada pelo autor, porquanto, inclusive, já há muito rechaçada, como se verá, a ideia de que a responsabilidade por sucessão analisada poderia decorrer da mera alienação do local em que exercida a atividade. Dessa forma, permanece a adoção da posição inicial de que estabelecimento e fundo de comércio representam sinônimos, sendo usados indistintamente.

3.5 A norma de responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio frente à aquisição de ativos empresariais isolados: uma análise crítica

Uma vez estudados os institutos jurídicos de forma isolada, com o objetivo de conhecer da sua natureza no Ordenamento, torna-se possível realizar a análise da acepção desses elementos quando conjugados na norma veiculada no art. 133 que refere “adquirir, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração”. Essa investigação, finalmente, dar-se-á com o objetivo de diferenciar a expressão mencionada da mera aquisição de ativos empresariais.

De início, cabe referir que a hipótese da norma de responsabilidade, como anteriormente estudado, deve ser fielmente preenchida, a fim de que o conteúdo semântico conferido aos termos que compõem o texto não estenda as possibilidades de responsabilização¹⁰⁸. Essa preocupação cinge especialmente à possibilidade de que a norma seja utilizada para cobranças desarrazoadas pelo Fisco, distante da razão pela qual fora estabelecida pelo legislador.

Villas-Boas bem explicita a sua preocupação quanto à extensão da norma vir a atingir “aquele que tenha adquirido apenas um dos elementos do estabelecimento empresarial (e.g., imóvel ou ponto comercial)”¹⁰⁹. Isto é, importa sobremaneira analisar se a norma poderia atingir a aquisição apenas do estabelecimento, ou também de ativos destacados da empresa (imóvel, marca, patente, estoques, entre outros).

¹⁰⁷ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 235.

¹⁰⁸ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar; MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 182/71, p. 71-85, nov. 2010.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

O conceito trazido pela legislação refere taxativamente aos termos estabelecimento e fundo de comércio. Inexiste, na norma impositiva que constitui a hipótese de responsabilidade, qualquer menção à possibilidade de que a aquisição de elementos da empresa isoladamente desse margem à responsabilização. Dessa forma, exclui-se, desde logo, a tese de que o estabelecimento e ativos isolados, como signos distintos, pudessem acarretar a responsabilidade por possuírem previsão legal.

Nesse compasso, resta verificar se determinados ativos empresariais, considerados de forma a não corresponderem à integralidade do estabelecimento, poderiam ensejar a responsabilidade prevista no art. 133 como se a íntegra fossem. Isto é, se ativos empresariais poderiam ser entendidos como o próprio estabelecimento mesmo que não digam respeito à íntegra dos elementos usados pelo empresário ou sociedade empresária. Em caso positivo, importa analisar quais ativos e qual a forma de organização destes podem conduzir à sua equivalência à noção de integralidade do estabelecimento de modo a acarretar essa responsabilidade.

Ives Gandra Martins, analisando a norma indicada, expressa entendimento de que apenas a integralidade dos ativos concernentes ao estabelecimento, isto é, dos bens organizados para a atividade empresária, poderia dar causa a responsabilidade do adquirente na forma do art. 133. Posição com a qual se concorda, Ives defende que a aquisição do estabelecimento se daria como forma de preservar a empresa, essa na aceção de atividade, como trabalhado anteriormente. Essa preservação, pois, dar-se-ia em uma manobra de expansão daquele que adquire o estabelecimento, possibilitando-lhe prosseguir na atividade através do estabelecimento, mas sob sua própria titularidade. Sobre isso, bem expõe que:

Fundo é a 'integralidade dos bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial', e não apenas um 'local', para exploração de idênticas atividades, mas não da respectiva atividade. A expressão implica sempre um sentido de 'universalidade'. A aquisição, portanto, apenas pode ser caracterizada como geradora de obrigações tributárias, quando a assunção do estabelecimento comercial, industrial, ou profissional implicar a aquisição da 'universalidade dos bens', do fundo de comércio, das marcas, da clientela específica do *good will*, e somente nestes casos. A dicção do dispositivo não oferta dúvida de que a aquisição se refere à assunção da própria empresa, do seu fundo de comércio, vale dizer, da cumulação de sua propriedade imaterial (marcas, patentes e quaisquer outras dimensões que representem o valor do empreendimento) e material (bens, mercadorias, contratos em andamento, incluídos nestes contratos os clientes etc.). [...] O simples fato de ter o legislador complementar colocado 'sob a mesma razão social' exclui, de início, qualquer outra aquisição de parte ou de todos os bens materiais, que não implique aquisição do próprio 'fundo de comércio'. [...] alienar estabelecimento ou fundo de comércio é preservar a própria empresa,

por inteiro ou parte dela, para que continue sendo operada pelo adquirente, sob a mesma ou outra razão social. Não se confunde com a venda de alguns bens, para que a empresa adquirente, como ela mesma e exclusivamente em seu nome pessoal, continue a explorar seu próprio negócio, apenas se utilizando do mesmo imóvel.¹¹⁰

Em conferência realizada no XXXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, ao autor foi direcionado o questionamento “Para os efeitos da sucessão tributária, o que caracteriza ‘fundo de comércio’?”. Ives, na oportunidade, bem definiu o fundo de comércio como “um conjunto de atributos que determinado negócio adquire, transcendendo, de muito, a característica de um elemento isolado [...], é algo que transcende a própria noção de empresa.”¹¹¹ Nesse prisma, rememora-se o sobrevalor atribuído ao estabelecimento quando comparado à mera soma de seus elementos.

Hugo de Brito Machado, ao analisar a norma de responsabilidade, igualmente ressalta a diferenciação necessária entre fundo de comércio e ativos empresariais. Explicita que o “objeto da aquisição geradora de responsabilidade tributária é o fundo de comércio [...]. Não o estoque de mercadorias, nem os móveis ou máquinas, considerados esses elementos de forma isolada”¹¹². Nessa posição, continua afirmando que “a aquisição isolada de um ou de alguns dos elementos que integram qualquer desses dois conceitos, pode não implicar a responsabilidade [...] Mas pode implicar se os elementos adquiridos forem suficientes para traduzir a ideia de sucessão na atividade”¹¹³. Compreende, pois, a funcionalidade anteriormente abordada como o fator primordial para que se possa analisar houve ou não a aquisição de estabelecimento para ensejar a responsabilidade do artigo 133.

No ponto, nota-se certa divergência quanto ao posicionamento de Ives, que, como dito, defendia a necessidade de que a íntegra do estabelecimento fosse adquirida para que surtisse os efeitos da norma. Hugo, aduzindo à hipótese em que contrato de locação onde funcionava a atividade fosse transferido a outro empresário, refere também a clientela como um dos fatores a serem tomados em conta quando da interpretação da norma no caso concreto:

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional: Origem do dispositivo. Evolução jurisprudencial e doutrinária. Inaplicabilidade à hipótese consultada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 84/2009, p. 325-353, jan. – fev. 2009.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 32

¹¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 67.

¹¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. P. 68.

Se além da transferência da locação a empresa cessionária passa a utilizar as mesmas instalações, de tal sorte que aparentemente ainda no local está operando a empresa cedente, circunstância que implica a transferência de clientela, pode-se dizer que a empresa cessionária assume, sim, a responsabilidade pela dívida tributária da empresa cessionária.¹¹⁴

Sacha Calmon Navarro, de forma semelhante a Hugo, também descarta a necessidade de que a totalidade do estabelecimento seja alienada para que ocorra a responsabilidade por sucessão. Apesar disso, defende que a mera aquisição de ativos não caracterizaria a hipótese da responsabilidade, que depende da análise casuística da transferência. Acresce aspecto muito interessante que diz respeito à confiabilidade, como um dos atributos do estabelecimento que auxiliariam na sua identificação para fins de atribuição de responsabilidade. A confiabilidade da clientela no negócio, pode-se dizer, é o que confere vazão ao aviamento. Isso porque, a partir da relação da confiança construída entre cliente e empresa, cria-se ou acresce-se o sobrevalor atribuído ao estabelecimento, como sua aptidão para geração de lucros. Essa noção de confiança, pois, pode auxiliar na identificação da alienação do estabelecimento ou de meros ativos empresariais destacados, haja vista que, quanto a um ativo, inexistente a relação mencionada¹¹⁵.

Doutro lado, Ichihara defende que a responsabilidade inculpada no art. 133 do Código Tributário Nacional depende, essencialmente, da “transferência de todos os elementos integrantes do patrimônio do estabelecimento”¹¹⁶. A transferência de todos os ativos representa, nesse sentido, a transferência do estabelecimento em si considerado, haja vista a organização por vontade do empresário. Sem a integralidade dos bens, não seria possível prosseguir a atividade da forma como era exercida previamente à operação societária e, nesse passo, fugiria ao escopo da norma de responsabilidade.

Ichihara ressalta que, sendo o estabelecimento uma expressão do direito privado, sofre as restrições do art. 110 do CTN¹¹⁷, de forma que não seria passível de

¹¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 69.

¹¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 89-90

¹¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 122

¹¹⁷ CTN. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para

alteração pelo intérprete da norma tributária. Nesse sentido, não poderia o Fisco, com o objetivo de angariar mais patrimônios para fazer frente aos débitos fiscais, atingir sujeito que legalmente não adquiriu estabelecimento, mas tão somente alguns de seus elementos, como imóvel ou maquinaria. Nesse ponto, importa a lição de Sacha Calmon Navarro, para quem, ainda que o adquirente do imóvel “aufira os benefícios do ponto”, a responsabilidade por sucessão não estaria verificada, sendo importante a análise da alienação do estabelecimento conforme sua natureza: conjunto de ativos para determinada atividade¹¹⁸.

É importante, nesse sentido, verificar, caso a caso, o que seria necessário para que a atividade pudesse continuar sendo exercida pelo adquirente dos ativos. A caracterização do conceito de fundo de comércio sempre “implica um todo a ser apurado a partir das circunstâncias concretas”¹¹⁹, hipótese cuja concretização dependerá a responsabilidade tributária.

Em conferência realizada no XXXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, Luís Eduardo Schoueri recebeu o seguinte questionamento “ocorre sucessão tributária na hipótese de transferência da locação de um imóvel, de uma empresa para outra do mesmo ramo de atividade, permanecendo a primeira em plena exploração de seu objeto social em outro endereço?”¹²⁰. Na ocasião, o renomado autor pontuou que a mera continuação da atividade pelo alienante não descaracteriza a noção de estabelecimento, porquanto é, inclusive, hipótese de responsabilidade subsidiária desse, conforme inciso II do art. 133. Respondeu que, para que seja possível verificar se houve alienação do estabelecimento no caso, “a pergunta crucial – objeto de prova – é saber se a clientela acompanhou a vendedora, no novo endereço, ou se continuou fiel ao antigo estabelecimento”¹²¹.

Nessa seara, reaparece o protagonismo do atributo clientela e aviamento para definição da hipótese legal. Na visão de Schoueri, caso o aviamento objetivo, *i.e.*, aviamento firmado em um bem que compõe o estabelecimento, nesse caso: localização do ponto de comércio, estiver de tal modo atrelado ao estabelecimento,

definir ou limitar competências tributárias.”

¹¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 89.

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 139.

¹²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 137.

¹²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 139.

poderá restar caracterizada a responsabilidade por sucessão. Nesse caso, o fato de a clientela e o aviamento se fazerem presentes após a operação, por estarem vinculados sobremaneira à localização, efetivaria a transferência do estabelecimento.

Aparece, ainda, a noção de continuidade da respectiva atividade como fator determinante para a caracterização da responsabilidade. Nesse viés, a norma de responsabilidade por sucessão impõe que somente será caracterizada a sucessão passível de responsabilidade quando o adquirente “continuar a respectiva exploração” da atividade. A atividade empresarial retoma, nesse contexto, o lugar de protagonista, porquanto é essencial verificar qual a atividade estava sendo exercida de modo a ser passível de continuação pelo sucessor.

A atividade empresária concerne à operação econômica específica que se faz subjacente ao negócio desenvolvido pelo empresário ou sociedade empresária. A título de exemplo, uma oficina teria por atividade a manutenção e o reparo de veículos. Não poderia ser enquadrado como atividade desse empresário, no caso descrito, a venda de veículos, porquanto, embora atividades em certa medida relacionadas, não possuem equivalência.

Esse critério adicionado pelo Código auxilia na identificação da efetiva transferência de fundo de comércio e não meramente de ativos empresariais. Isso porque, a princípio, caso o adquirente não dê sequência às atividades, tratar-se-ia de mera alienação de bens e não do fundo de comércio¹²². O prosseguimento da exploração da específica atividade anteriormente desenvolvida, nesse sentido, é o que confere aos bens isolados a noção de fundo de comércio. Rememora-se, pois, que esse diz respeito sempre a um conjunto de ativos organizados para determinada atividade comum, de forma que, alterando-se a atividade, não se poderia falar efetivamente em transferência de estabelecimento.

Schoueri¹²³, em análise sobre o tema, expõe a indispensabilidade de que a atividade continue correspondendo ao mesmo ramo de negócio. O cumprimento desse requisito, no entanto, não dispensa a comprovação de outros elementos para a caracterização da transferência de fundo de comércio, sendo necessária a alienação de ativos empresariais que possibilitem a continuação do negócio. Nesse viés, o

¹²² MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 34.

¹²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 138.

posicionamento do autor:

Por outro giro, a sucessão exige transferência de estabelecimento ou fundo de comércio. Se um mesmo imóvel, antes ocupado por uma empresa, é ocupado por outra, noutra ramo de atividade, não há que se falar em sucessão; se a nova empresa ocupa o mesmo imóvel e mantém o mesmo objeto, então é possível que se cogite a transferência de fundo de comércio, a ensejar a sucessão (matéria que deve ser verificada caso a caso). Se, finalmente, a nova empresa, além de ocupar o mesmo imóvel e exercer a mesma atividade, adquire também os ativos com os quais a antiga empresa atuava naquele ramo e naquele lugar, haverá maiores indícios da sucessão. Finalmente, havendo até mesmo a transferência de nome de fantasia, então dificilmente se afastará a sucessão¹²⁴.

Nesse sentido, a responsabilidade recai apenas sobre aquele que, adquirindo os ativos indispensáveis para a continuação da exploração, de fato o façam conforme a atividade do sucedido.

O entendimento da doutrina, dessa forma, acha-se majoritário no sentido de que a caracterização da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial depende essencialmente da sua noção como universalidade de fato. Isso significa dizer que ativos empresariais isoladamente considerados e, nesse prosseguir, alienados, não poderiam ensejar a responsabilidade. A título de exemplo, a venda de um ponto comercial a outro empresário que pretende permanecer explorando a mesma atividade não caracterizaria hipótese de sucessão por força do art. 133, sendo necessária a conjugação de outros ativos para tanto.

É necessário, nesse viés, que exista a transferência de bens que, tomados em conjunto, possibilitem a continuação da atividade, dispensada a transferência da integralidade dos bens que outrora foram úteis para a atividade. Essa característica conduz à ideia de funcionalidade do conjunto de bens alienados, de modo que possa existir a continuação da respectiva atividade. Na ausência desse atributo, ainda que estejam presentes outros como a clientela, impossibilita a responsabilização do adquirente.

Assim sendo, alguns elementos (e.g., estoque, matéria-prima, nome fantasia da empresa) poderiam estar ausentes na transferência, sem que isso impeça a caracterização do fundo. É primordial, no entanto, que sejam transferidos ativos suficientes para possibilitar a continuidade da atividade, sob pena de alargamento

¹²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 138-139.

imoderado do instituto.

Nesse sentido, de acordo com a doutrina há muito pacificada no país, o estabelecimento diz respeito a uma universalidade de fato, que conduz racionalmente à ideia de conjunto de ativos para determinada atividade. Essa noção, conforme exposto, foi, inclusive, expressa no Código Civil, de forma que não cabe, sob pena de afronta direta à Legalidade, alargar a definição de estabelecimento para que se possa responsabilizar sujeitos que não adquiriram um estabelecimento, mas apenas determinado (s) ativo(s) empresariais.

O estabelecimento, nesse contexto, possui entre suas características fundamentais o sobrevalor frente à soma dos elementos isolados da empresa. Realizar a equiparação de ambos fere a própria natureza do instituto, além de subtrair justamente o aspecto que lhe dá autonomia como instituto jurídico.

A distinção trabalhada entre transferência de ativos empresariais e de estabelecimento importa sobremaneira porque, a partir disso, surgiram efeitos de extensões absolutamente diferentes para o contribuinte. Em um caso, poderá ser responsabilizado pelos débitos referentes a determinado bem (como, por exemplo, um imóvel adquirido), em outro caso, passará a responder pela integralidade dos tributos que possuíam relação com o estabelecimento (contemplando, como visto, os mais diversos impostos e taxas).

Dessa forma, entende-se, a partir do estudo realizado, que estabelecimento e ativos empresariais isolados não são sinônimos. Longe disso, a construção doutrinária do estabelecimento realizada por séculos por juristas de diversos países tratou de estabelecer que o estabelecimento concerne sempre a um conjunto que possui sobrevalor frente aos seus elementos. Assim sendo, ilícito seria conferir significação diversa ao instituto, forçando-o a abranger hipóteses que, por essência, não pode fazê-lo.

3.5.1 Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região

Considerando a finalidade do trabalho de estabelecer o alcance da responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento empresarial, é essencial a análise da interpretação conferida ao instituto pelos tribunais pátrios. Nesse sentido, delimita-se o campo de análise às decisões provenientes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, objeto desse capítulo, e do Superior Tribunal de

Justiça, objeto do seguinte.

A escolha por esse Tribunal Regional Federal teve causa, em grande medida, na proximidade com a pesquisadora que realiza o estudo, domiciliada na região compreendida pelo Tribunal. Esse aspecto, por certo, trouxe facilidades à pesquisa e aos seus resultados. O Tribunal, ainda, destaca-se pela produtividade, com destaque de 85% de IPC-JUS (Índice de Produtividade Comparada da Justiça), em âmbito de segunda instância, registrado no relatório anual do CNJ¹²⁵. Cabe mencionar, por fim, que a região Sul do país representa, em média, 17,4% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, com seus estados colocados entre os primeiros seis em ranking divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)¹²⁶.

Ademais, para a realização do estudo, foi necessário incluir uma delimitação temporal no objeto de pesquisa, tendo em vista as limitações inerentes ao trabalho de conclusão de curso. A análise, assim sendo, delimita-se aos julgados cuja decisão foi prolatada no período compreendido entre 01/06/2020 e 31/12/2023. A escolha desse período teve por motivação especialmente a proximidade temporal com a data em que realizada a monografia.

A metodologia de pesquisa de decisões ocorreu por meio de acesso ao *site* oficial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na seção jurisprudência, pela busca na ementa dos julgados. No campo, adicionou-se os termos “fundo de comércio” e “133” “estabelecimento”, exatamente com essa grafia e aspas, para que os resultados fossem, ao máximo, condizentes com o objeto analisado. A partir disso, o *site* retornou 70 resultados, dos quais 14 foram descartados por, embora possuíssem os termos elencados, não tratarem da temática específica desse trabalho: caracterização do fundo de comércio ou estabelecimento para aplicação do art. 133 do CTN.

Com o intuito de gerar maior didática e transparência quanto ao método de análise das decisões, elaborou-se uma planilha com todas as decisões e seus respectivos dados usuais (partes, números de processo, datas das decisões, relatores, ementas) acrescidos dos dados particulares que se fazem valiosos para essa pesquisa. Esses últimos tratam notadamente da especificação, nas decisões, de

¹²⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf> Acesso em: 30 jan. 2024.

¹²⁶ CARNEIRO, Luciane. Confira o ranking dos Estados brasileiros pelo tamanho da economia. **Valor Econômico**. Rio de Janeiro, 18 nov. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/11/18/confira-o-ranking-dos-estados-brasileiros-pelo-tamanho-da-economia.ghtml> Acesso em: 30 jan. 2024.

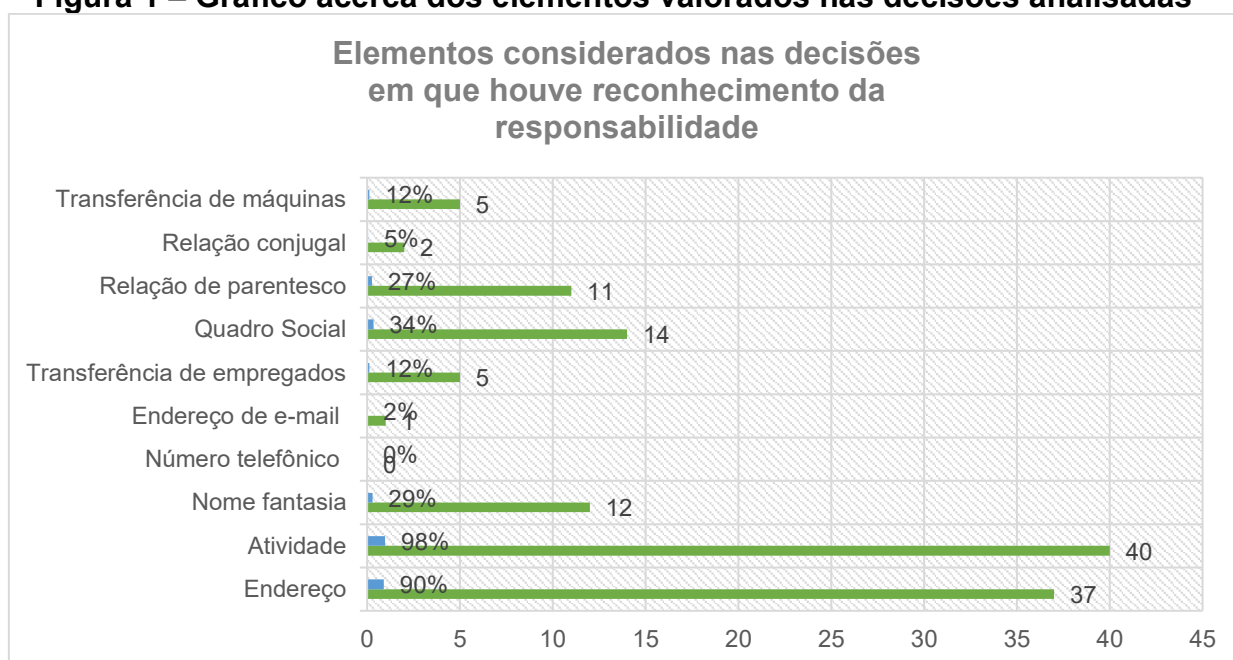
quais os ativos empresariais foram considerados e valorados para a caracterização (ou não) da sucessão dos débitos por fundamento na aquisição de estabelecimento, incluídos trechos pertinentes dos votos de julgamento.

Postas essas colocações preliminares, cumpre iniciar o estudo das decisões. Essas, como antecipado, somam 56 (cinquenta e seis) na totalidade, sendo que 41 (quarenta e uma) julgaram pela caracterização da responsabilidade no caso concreto, *i.e.*, 73% (setenta e três por cento), enquanto 15 (quinze) descaracterizaram a aquisição de fundo de comércio.

Nos julgados analisados, verificou-se a proeminência de determinados ativos e características para que houvesse o reconhecimento da responsabilidade por sucessão. São estes, principalmente: o endereço em que localizado o estabelecimento, a atividade desenvolvida, a existência de relação de afinidade entre empresários das empresas adquirentes e alienantes, quadro social similar, a transmissão do nome fantasia e das máquinas de produção.

Com a finalidade de garantir maior clareza à exposição dos dados localizados, elaborou-se gráfico sobre os elementos considerados nas decisões que julgaram pela caracterização da responsabilidade. No gráfico, o eixo y apresenta os elementos considerados (por serem entendidos como idênticos ou similares), ao passo em que o eixo x apresenta o número de decisões localizadas que tiveram por fundamento tais elementos. A seguir, expõe-se o gráfico:

Figura 1 – Gráfico acerca dos elementos valorados nas decisões analisadas



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Em mais de uma oportunidade, houve a deliberação de que, se houvesse instalação de estabelecimento próximo àquele que se pretende a sucessão, com o mesmo segmento de negócio, já estariam satisfeitos os requisitos para caracterização do fundo de comércio. Ou seja, sequer seria necessário ocupar o endereço em que situado o estabelecimento anterior ou exercer a mesma atividade, bastando certa (por vezes, discricionária) proximidade.

Comenta-se como, por vezes, discricionária a análise de proximidade de endereços, pois, em algumas decisões, houve a manutenção da caracterização da sucessão do fundo de comércio com fundamento, entre outros fatores, em ambos se situarem “no mesmo município”¹²⁷. Igualmente, o estabelecimento estar sito no mesmo logradouro – conhecido por possuir diversos pontos comerciais concernentes à atividade específica – já bastou para acarretar a sucessão dos débitos.

Nota-se que, bastando alguma proximidade física dos locais, estaria presente fundamento para a atribuição de responsabilidade. Em decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento nº 5051055-52.2020.4.04.0000/SC, houve a extensão dos débitos por supostos sucedido e sucessor terem ocupado a mesma rua, sob os números 922 e 944, e exercerem a mesma atividade referente à manutenção de veículos¹²⁸.

Conforme tese defensiva (facilmente verificável no *Google Maps*), o logradouro em questão era conhecido pelos pontos comerciais relativos às atividades de comércio e manutenção de veículos, de forma que, para além do contribuinte, existiam mais diversos estabelecimentos que exploram essa mesma atividade a poucos metros de distância. Na decisão, em momento algum houve menção à transferência de ativos da empresa, conforme previamente descritos como integrantes do fundo de comércio, mas tão somente à exploração da mesma atividade em ambientes próximos.

¹²⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento 5031153-79.2021.4.04.0000. Agravante: Darci Becker Marques – ME. Agravante: Beckre, Scheer & CIA LTDA. Agravado: União Federal. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 21 set. 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003453504&ver_sao_gproc=4&crc_gproc=88e627c5&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRv Acesso em: 01 fev. 2024.

¹²⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento 5051055-52.2020.4.04.0000. Agravante: Mayckon Sabino da Cruz. Agravante: Mayckon Sabino da Cruz – Vess Motos. Agravado: União Federal. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère. Porto Alegre, 15 dez. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40004243161&ver_sao_gproc=3&crc_gproc=be168d0d&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

Ainda assim, nesse julgado, houve a responsabilização do suposto adquirente de estabelecimento pelos débitos anteriores à sua exploração de atividade. Entende-se, pois, que a responsabilidade tributária demanda maior cautela na interpretação dos casos concretos. Isso sob pena de, como visualiza-se ser o caso dessa decisão, estendê-la sobremaneira, em que pela presença da mera identidade das atividades, atribuiu-se a responsabilidade, o que tende, como se viu na primeira parte deste trabalho, violar a lei.

Em caso semelhante, o endereço do suposto estabelecimento alienado se localizava a 1,8km (um quilometro e oitocentos metros) de onde se situava a exploração da atividade por empresário individual que se visava responsabilizar. Na hipótese, sequer as atividades eram idênticas, com apenas “objeto social muito semelhante, atuando no mesmo ramo de atividade (construção civil)”¹²⁹.

O juízo, na situação narrada, fundamentou a manutenção da sucessão dos débitos pela atuação no mesmo ramo de negócio, acrescido (e especialmente considerado) do fato de existir relação de parentesco entre os empresários. Existir essa relação de afinidade (parentesco ou conjugal) entre os empresários, conforme análise jurisprudencial realizada, aparece como um dos fatores determinantes para convencimento do julgador sobre a caracterização da alienação do estabelecimento¹³⁰.

A consideração especial atribuída às relações conjugal ou de parentesco entre os empresários e sócios da empresa titular do estabelecimento sucedido e do sucessor se encontra pacificada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. São, nesse sentido, mínimas as decisões que não afirmam, em algum momento, que a relação constitui indício de ocorrência de sucessão. Cumpre aludir a trecho comum nas decisões analisadas:

¹²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5079140-54.2021.4.04.7100. Apelante: Adra Locacoes de Equipamentos para Construcao Civil LTDA - ME. Apelante: Andressa Silveira Berticelli - ME. Apelado: União Federal. Relator: Desembargador Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia. Porto Alegre, 21 nov. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40004172056&ver_sao_gproc=4&crc_gproc=90c3d169&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXNOYWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

¹³⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5079140-54.2021.4.04.7100. Apelante: Adra Locacoes de Equipamentos para Construcao Civil LTDA - ME. Apelante: Andressa Silveira Berticelli - ME. Apelado: União Federal. Relator: Desembargador Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia. Porto Alegre, 21 nov. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40004172056&ver_sao_gproc=4&crc_gproc=90c3d169&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXNOYWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

É certo que, embora não formalizada a sucessão empresarial, elementos fáticos (como a exploração da mesma atividade, a existência de grau de parentesco do titular da suposta sucessora com os proprietários da executada originária) podem levar à conclusão de que uma empresa é sucessora daquela contra a qual foi promovida a ação executiva. **'Pode-se afirmar que haverá fortes indícios de ocorrência de sucessão de empresas quando houver uma relação entre aspectos fáticos referentes às empresas sucessora e sucedida, a partir dos quais é possível presumir a aquisição do fundo de comércio de uma pela outra**, tais como identidade de ponto comercial, de nome fantasia, de endereço da sede, de quadro social, de objeto social ou ramo de atividades, **ou mesmo quando houver relação de parentesco entre os sócios de ambas**. Portanto, necessário a existência de um liame fático entre as empresas (sucessora e sucedida)' - (TRF4, AC 5039576-73.2018.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 11/12/2019).

A sucessão, portanto, configura-se por uma certa confusão jurídica entre a devedora originária e a pretensa redirecionada. Além de elementos como o compartilhamento da mesma atividade empresarial, sede e marca ou nome fantasia, referida responsabilização também pode ser demonstrada, por exemplo, **pela composição similar do quadro societário**, pelo compartilhamento de bens e serviços e pelo esvaziamento de recursos em nome da devedora originária (demonstrando que a sucessora teria como papel blindar a atividade empresarial).¹³¹ (grifos acrescentados)

Nessa seara, consta, pelos resultados da pesquisa realizada, que, para além da identificação dos ativos empresariais transferidos, importa sobremaneira aspectos pessoais dos empresários ou sociedades empresárias. Sob a interpretação jurisprudencial, como visto, pode-se atribuir a responsabilidade sem que exista comprovação da transferência efetiva de qualquer ativo empresarial, bastando certa similaridade no ramo de negócio explorado, alguma proximidade espacial e relações de afinidade entre as partes.

Reconhece-se, todavia, que essa interpretação não engloba a totalidade das decisões, que, muitas vezes, devidamente consideram os ativos transferidos (como, exemplificativamente, o ponto comercial, máquinas utilizadas, estoque de mercadorias, nome fantasia), bem como elementos conexos (como a contratação dos mesmos funcionários e a transferência de clientela). Nessa esfera, pode-se perceber a proeminência de alguns ativos empresariais específicos, que conduzem à continuidade do negócio.

¹³¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5016769-76.2020.4.04.7201. Apelante: Plato Confecoes Eireli - EPP. Apelado: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA. Relator: Desembargador Rodrigo Becker Pinto. Porto Alegre, 04 abr. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003736920&ver_sao_gproc=5&crc_gproc=b4afb8a0&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXNOYWJlIGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

Cerca de 29% das decisões (portanto, doze decisões de quarenta e uma)¹³², considerou a transferência do nome fantasia como um dos principais indícios para caracterização da sucessão dos estabelecimentos, julgando pela condenação da empresa sucessora. Essa característica atrelada a outros ativos e atributos da empresa (como o ponto comercial, funcionários) de fato conduzem ao reconhecimento da alienação do estabelecimento.

Nesse ponto, rememora-se os estudos sobre aviamento trabalhados em tópico anterior, que, em muito, se conectam à ideia de confiança que o estabelecimento anterior havia conquistado da clientela da região. Sob essa ótica, a transferência do nome fantasia confirma essa continuidade que o adquirente de estabelecimento possui, concedendo-lhe a confiança da clientela lograda pelo sucedido. Dessa forma, aparece, o adquirente, como se o alienante fosse, perante os consumidores.

De outra parte, grande parcela dos julgados estudados considerou que a transferência do local, entendida pela cessão da titularidade de contrato de locação ou efetiva aquisição do imóvel, configurava elemento primordial para a caracterização da responsabilidade. Nessa perspectiva, em mais de uma oportunidade, o judiciário utilizou como fundamentos a transferência exclusivamente (i) do ponto comercial e (ii) da atividade no mesmo ramo de negócio como fatores decisivos para a caracterização da hipótese de responsabilidade. Nesse sentido se acha decisão da 1ª Turma da Primeira Seção do TRF4:

No caso em exame, há indícios de que houve aquisição do fundo de comércio da executada pela embargante, razão pela qual é legítimo o reconhecimento da sucessão das atividades empresariais conforme art. 133 do CTN. Os indícios consistem em (1) exercerem as sociedades atividade econômica voltada ao ramo de comércio varejista de lubrificantes e comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência (ev4-ANEXOSPET4); (2) terem ocupado o mesmo endereço na Avenida Independência, 248, Centro, Garibaldi/RS (ev4-ANEXO39- p. 3 e 40).¹³³

E, no mesmo entendimento, também se encontra decisão da 2ª Turma da Primeira Seção do TRF4:

¹³² Dados disponíveis no Apêndice A do presente trabalho.

¹³³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5034662-96.2018.4.04.9999. Apelante: União Federal. Apelado: Fanti – Comercio de Combustiveis LTDA. Relator: Juiz Convocado Alexandre Gonçalves Lippel. Porto Alegre, 03 dez. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003736920&ver_sao_gproc=5&crc_gproc=b4afb8a0&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVY2lvJyAxMzMgZlXNOYWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

A sentença recorrida bem demonstrou a prova existente nos autos acerca da sucessão empresarial, nestes termos:

(...) No caso em exame, a empresa embargante sustenta ser parte ilegítima para a execução, haja vista que não adquiriu o fundo de comércio ou estabelecimento comercial da empresa devedora, não caracterizando a sucessão empresarial do art. 133 do CTN. Tal alegação deve ser rechaçada, uma vez que as provas coligidas nos autos demonstram suficientemente o contrário. Vejamos as provas.

a. na certidão do Oficial de Justiça de fl.62, seq.1.5, foi consignado que no **local onde a primeira empresa exercia suas atividades encontra-se estabelecida a segunda**; Aliás, o embargado trouxe em impugnação fotografia do estabelecimento comercial que demonstra que o endereço constante no comprovante de situação cadastral da primeira devedora é o mesmo da segunda. b. os documentos juntados em fls. 96/98, seq.1.6, **demonstram que a atividade exercida por elas é a mesma: "comércio e exportação de derivados de soja"**. Nesse espeque, importa ressaltar que o fato das atividades desenvolvidas pela segunda serem mais abrangentes do que pela primeira não afasta a continuidade de atuação no mesmo ramo comercial necessário para a configuração da sucessão empresarial. A utilização do mesmo ponto comercial e a exploração da mesma atividade, pressupõe um aproveitamento dos mesmos clientes e da fama do negócio, com isso ratificando a sucessão empresarial. (...)

Considero que as circunstâncias conhecidas nos autos permitem enquadramento na previsão do art. 133, I, do CTN, para fins de configuração da responsabilidade da embargante. Caberia à parte embargante a descaracterização da sucessão, tarefa para a qual não apresentou provas nem alegações fundamentadas, limitando-se a elaborar negativas. À vista disso, o conteúdo dos embargos não logrou sobrepor-se aos elementos de prova da relação entre as empresas sucessora e sucedida, a partir dos quais autorizado concluir pela assunção do fundo de comércio, com identidade de objeto social ou ramo de atividades, liame de parentesco entre sócios de uma e outra e manutenção do nome familiar na identificação da sucessora¹³⁴.
(grifos adicionados)

A jurisprudência utiliza, nesse viés, de presunções para a caracterização da hipótese prevista na norma, como reconhecido nos próprios votos decisórios. Entende-se, nesse posicionamento, que a presença de apenas indícios da transferência de estabelecimento, através da suposta alienação de alguns ativos isolados, acarretaria a atribuição da responsabilidade. Alude-se à trecho que bem expressa esse reconhecimento:

Percebe-se que a jurisprudência busca a identificação da transferência do fundo de comércio entre a empresa sucedida e a sucessora, através da

¹³⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5014759-07.2020.4.04.9999. Apelante: União Federal. Apelado: Diplomata S/A Industrial e Comercial. Relator: Juiz Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 24 ago. 2021. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002121725&ver_sao_gproc=6&crc_gproc=2ebdeb38&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXNOYWJlbnRv Acesso em: 01 fev. 2024.

prática de atos de comércio realizados entre comerciantes, admitindo a construção de uma presunção calcada em indícios para estabelecer a sucessão de empresas e da responsabilidade tributária.

Conforme trabalhado em tópicos anteriores, a figura do estabelecimento empresarial supera muito a mera titularidade de um ponto comercial. Por conta disso, entende-se que a interpretação da norma realizada pelo Tribunal alarga intensamente o escopo da norma de responsabilidade, passando a incluir sujeitos que não efetivamente cumpriram o antecedente da norma impositiva de responsabilidade por sucessão.

Nas decisões, são realizadas conjecturas de que, se o empresário assumir o mesmo local e exercer atividade similar, aproveitou-se da clientela e será responsabilizado pelos débitos tributários daquele que o antecedeu. Igualmente, caso o empresário possua alguma relação de parentesco com aquele que exercia atividade similar anteriormente na região, supõe-se que aproveitou do estabelecimento e o adquiriu, na forma do art. 133.

Essas situações são justificadas nas decisões pela necessidade de superar práticas fraudulentas realizadas pelos contribuintes, que se esforçariam para fugir à norma e lesar o Fisco. Contudo, em que pese se compartilhe da preocupação da Administração quanto às fraudes tributárias, que lesam a Sociedade como um todo, compreendemos que deve também se fazer presente uma cautela na aplicação das normas.

É necessário que a norma seja aplicada apenas na presença de matéria probatória que fundamente a cobrança dos débitos. A alienação de um(ns) ativo(s) isolado(s), como o ponto comercial, não deveria conduzir, conforme o significado da norma, à responsabilização do empresário ou Sociedade empresária adquirente. Nesse viés, as dificuldades para obtenção da prova não deveriam autorizar a responsabilidade, porquanto, sendo inexistente a comprovação, não há que se falar em sucessão tributária.

Conforme apreciado nos capítulos anteriores, a responsabilização do adquirente de ativos isolados tendo por fundamento a norma estabelecida no art. 133 amplia o sentido da norma. Nesse contexto, o termo estabelecimento passa a contemplar uma série de hipóteses que não estavam em seu escopo inicial, de forma que uma infinidade de indivíduos passa a ter seu patrimônio submetido sem que, efetivamente, exista Lei para tanto.

No ponto, cabe reiterar que a responsabilidade tributária corresponde a uma das formas mais diretas e acessíveis pela qual o Fisco pode atingir o particular. Isso porque a hipótese de responsabilidade não se encontra prevista na Constituição, como ocorre em relação às hipóteses que subjugam o patrimônio dos contribuintes. Dessa forma, para criação de hipóteses de responsabilidade, basta a criação de Lei, dispensada qualquer emenda à Constituição.

Assim, a Lei aparece, no que toca à responsabilidade tributária, como a principal proteção ao contribuinte. Nesse sentido, apenas através de Lei a responsabilidade pode ser criada, e ela deve ser exigida exatamente na forma como criada pela respectiva Lei. Quando, como nessas decisões analisadas, passa-se a ultrapassar os institutos expressamente estabelecidos pela Lei, o contribuinte perde a sua principal segurança. Ampliar o sentido da Lei por meio de interpretação, dessa forma, corresponde obrigatoriamente a modificá-la e violar o princípio da Legalidade.

Em síntese, entende-se que a jurisprudência atual erroneamente prescinde, de certo modo, da produção de provas que de fato levem à transferência do estabelecimento, como a alienação de ativos empresariais que possibilitem ao sucessor a continuação da respectiva atividade. Bastam, nessa acepção, alguns poucos ativos empresariais para que se possa atribuir a responsabilidade, o que implica na violação ao princípio da Legalidade.

3.5.2 Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Neste último subcapítulo, passa-se a analisar os posicionamentos atuais provenientes do Superior Tribunal de Justiça no que toca à interpretação e aplicação da norma estabelecida no art. 133 do Código Tributário Nacional. Como abordado durante todo o trabalho, o objetivo da pesquisa diz respeito a verificar se a transmissão de ativos empresariais isolados pode caracterizar a hipótese da norma de responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento.

A partir disso, realizou-se pesquisa diretamente no *sítio* do Tribunal Superior, no campo de busca livre, pelos termos “133” e “CTN” e “fundo de comércio” e, após, por “133” e “CTN” e “estabelecimento”. Ambas as pesquisas geraram resultados muito semelhantes. Ainda, aplicou-se um filtro temporal no modo de pesquisa, de forma a visualizar as decisões exaradas entre 01/01/2017 e 31/12/2023. A primeira pesquisa, contendo a expressão “fundo de comércio” retornou 16 acórdãos, e a segunda,

contendo a expressão “estabelecimento” retornou 15 acórdãos, com alguns resultados em duplicidade. Ao analisar as decisões, verificou-se que apenas 11 tratavam especificamente do tema que se visa analisar, qual seja, a configuração da alienação de estabelecimento e fundo de comércio, cujos dados se encontram no Apêndice desse trabalho.

Os Ministros do Superior Tribunal de Justiça julgaram o mérito da matéria objeto de pesquisa apenas em duas oportunidades, em que analisaram a manutenção ou reforma de decisões que julgaram a caracterização da alienação de fundo de comércio. Em todas as demais 9 decisões, não houve análise de mérito pela indicação de que violaria a Súmula nº 7 do STJ. Nesse plano, os Ministros relatores explicitavam que “rever o entendimento consignado pela Corte local [iria] requerer revolvimento do conjunto-fático probatório, inadmissível na via especial”¹³⁵

A primeira decisão cujo mérito foi analisado pelo Superior Tribunal de Justiça diz respeito ao Recurso Especial nº 1.669.441 – PE, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, julgado em 20 de junho de 2017. No caso específico, o juízo de primeira instância havia julgado pela inexistência da transferência de estabelecimento, por considerar que a mera atuação no mesmo ramo de atividade não conduz à responsabilização:

O provimento jurisdicional colegiado foi desfavorável à Fazenda Pública por consignar que a simples circunstância de a atual empresa atuar no mesmo ramo de atividade do estabelecimento que deixou de existir é insuficiente para ensejar a responsabilidade tributária por sucessão, sendo necessária a comprovação efetiva de “vínculos existentes entre as empresas em questão, tais como, relação de parentesco entre seus sócios, uso do mesmo nome de fantasia, entre outros elementos”. Acrescentou que seriam insuficientes para tal finalidade meros indícios de que as “mercadorias, os fornecedores e a freguesia foram repassados à empresa a qual se busca redirecionar a execução”¹³⁶

No ponto, o Ministro relata que o Tribunal de origem havia rejeitado embargos

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1728236 SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Canamor Agro – Industrial e Mercantil S/A. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 19 abr. 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica®istro=201800391816> Acesso em: 01 fev. 2024.

¹³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1669441 PE. Recorrente: União Federal. Recorrido: Otavio Cabral Ind e Com de Racoes LTDA. Recorrido: Otavio Batista Cabral Filho. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 20 jun. 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica®istro=201700885857> Acesso em: 01 fev. 2024.

de declaração frente à decisão por afirmar que “e a jurisprudência atual do STJ prescreve a necessidade de comprovação dos elementos previstos no art. 133 do CTN, sendo insuficientes meros indícios”. Na sequência, afirma que o acórdão seguiu o entendimento do STJ, de forma a não merecer qualquer reparo, aludindo à ementa do REsp 600.106/RJ, de Relatoria do Ministro Castro Meira, publicado em 07/11/2005.

In verbis:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ART. 133 DO CTN. REEXAME PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. 1. **A imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas está atrelada à averiguação concreta dos elementos constantes do art. 133 do CTN, não bastando meros indícios da sua existência.** 2. Determinar a existência da sucessão, na forma do art. 133 do CTN, dependeria de nova análise dos aspectos fáticos e probatórios da demanda, o que é inviável pela via do especial, a teor da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. 3. Recurso especial improvido (REsp 600.106/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 07/11/2005, p. 197)¹³⁷. (grifos adicionados)

Essa decisão se mostra extremamente interessante para a pesquisa realizada, porquanto reitera posicionamento do Superior Tribunal de Justiça publicizado em 2005 de que é essencial a análise concreta dos elementos previstos no CTN, especialmente quanto à caracterização do fundo de comércio, de forma que não são suficientes para a responsabilização meros indícios. Nota-se que a decisão converge com as compreensões da norma explanadas na presente pesquisa, no sentido de que a comprovação dos elementos da norma é essencial para a sua aplicação.

Ademais, o caso analisado, conforme tratado pelo Relator, retrata um cenário muito similar àquele verificado quando da análise das decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Diz respeito, nesse sentido, à aplicação (ou não) da norma prevista no art. 133 quando o empresário apenas ocupa o mesmo endereço e exerce a mesma atividade do suposto sucedido. No entanto, na visão reiterada da Corte Superior, esses fatores não bastam para configurar a hipótese da norma, carecendo de provas para a responsabilidade.

De outra parte, a segunda decisão que obteve análise meritória teve julgamento no sentido inverso, ou seja, pela responsabilização. No caso concreto, a recorrente

¹³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1669441 PE. Recorrente: União Federal. Recorrido: Otavio Cabral Ind e Com de Racoes LTDA. Recorrido: Otavio Batista Cabral Filho. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 20 jun. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero_registro=201700885857 Acesso em: 01 fev. 2024.

havia passado a exercer as atividades da dita sucedida no mesmo endereço em que outrora era exercida a atividade. No entanto, não se limita a isso, a Ministra Relatora enfatiza o fato de que houve transferência dos funcionários e, não o bastante, a sucessora voluntariamente aderiu a regime especial de parcelamento de débitos da sucedida. Frente a esses elementos, entendeu a Ministra estar evidente a hipótese normativa do art. 133 do CTN¹³⁸.

Em outras decisões, ainda que sujeitas à Súmula nº 7, pode-se apreender alguns elementos levados em consideração para interpretação da norma. Nesse viés, em decisão proferida no 28 de setembro de 2020, o Ministro refere que a decisão do Tribunal de origem teve por fundamento a transferência do maquinário, uso da marca e funcionários, além do local em que exercida atividade. Esses elementos conduziram à responsabilidade no Tribunal de origem e, ainda que não tenham sido valorados pela Corte, a decisão se manteve sem reparos¹³⁹.

Dessa maneira, entende-se que, para fins de interpretação e aplicação da norma de responsabilidade por sucessão pela aquisição de estabelecimento ou fundo comercial, na ótica do STJ, são necessários elementos mais concretos e robustos para caracterização da operação de transferência. Esses elementos, conforme analisado, remontam essencialmente a quais ativos empresariais foram alienados, de forma a investigar se, a partir dessa alienação, pôde-se caracterizar a transferência de fundo de comércio.

¹³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1413713 PB. Recorrente: União Federal. Recorrido: Ação Social Arquidiocesana - ASA. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 11 dez. 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201303565791 Acesso em: 01 fev. 2024.

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1617303 RJ. Recorrente: Bimbo do Brasil LTDA. Recorrido: Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - INMETRO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 28 set. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201903366916 Acesso em 01 fev. 2024.

4 CONCLUSÃO

A responsabilidade por sucessão de estabelecimento ou fundo de comércio prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional diz respeito a uma das formas de que os débitos tributários alcancem o patrimônio de indivíduo que não assumiu a posição de contribuinte. Nesse sentido, um terceiro, não praticante do fato jurídico tributário, é chamado a arcar com os débitos constituídos pelo contribuinte. Os débitos, devidos ao Fisco, tornam-se exigíveis do responsável quando caracterizada a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, com a continuação da respectiva atividade.

Essa possibilidade causa uma extensão nos poderes da Administração tributária, que passa a possuir autorização para se apropriar de um conjunto maior de riqueza dos particulares. A partir disso, um número maior de patrimônios se acha submetido ao poder do Estado para satisfação dos débitos tributários, o que, consistindo em vantagem para a Administração, representa um ônus aos particulares. Esse ônus, como obrigação tributária, deve decorrer sempre de Lei expressa, que constitua uma hipótese devidamente clara e delimitada para sua caracterização. Acrescido à previsão legal, acha-se a necessidade de que o julgador, imbuído da tarefa de interpretar a norma, observe a acepção dos termos que melhor convergirem à natureza de cada instituto, especialmente quando possuir definição expressa em Lei.

A interpretação atribuída à norma, pode-se dizer, importa tanto ou mais que o texto consignado no diploma legal, haja vista que, será a partir da noção interpretada que decorrerão os efeitos práticos da legislação. Nessa seara, surge a necessidade de que essa prática seja realizada com cautela e zelo pelos institutos jurídicos, considerando a sua essência, sob pena de, na aplicação, estender o escopo da norma para situações que não lhe eram cabíveis, indiretamente criando responsabilidade sem previsão legal.

O objetivo do estudo realizado se deu nesse ponto: estudar o escopo de aplicação da norma estabelecida no art. 133, especialmente quanto à possibilidade de que ativos empresariais isolados, *i.e.*, que não constituem por si um estabelecimento, possibilitem a responsabilidade de seus adquirentes. Entende-se que tal interpretação da norma, estendendo-a à mera aquisição de ativos que não possibilitem a funcionalidade do estabelecimento, representaria uma extensão

imoderada da norma tributária. E, como visto, essa extensão pode gerar comprometimento dos direitos inerentes aos particulares, além da consequência lógica de insegurança jurídica.

Com essa finalidade, através da análise dos critérios expressos pela norma de atribuição da responsabilidade prevista no art. 133, verificou-se ser necessário o cumprimento concomitante dos seguintes requisitos: “adquirir, por qualquer título” “fundo de comércio ou estabelecimento” e “continuar com a respectiva exploração”. Cada uma das expressões foi objeto de estudo. A partir de análise doutrinária, pode-se compreender que a norma contempla qualquer forma de transmissão da propriedade do estabelecimento, sem limitação ao instrumento jurídico utilizado para tanto. Nesse ponto, não residem grandes divergências.

De forma diversa, quanto às noções de estabelecimento e fundo de comércio, objeto de pesquisa, pode-se perceber certo desacordo legal, doutrinário e jurisprudencial. Esses institutos têm por origem o Direito Empresarial, seara em que são entendidos como sinônimos que correspondem a um conjunto de bens organizado para determinada atividade. Igualmente, são dessa forma definidos pela legislação em vigor, a saber, o Código Civil. A doutrina tributária, da mesma forma enxerga o instituto, acompanhada pela jurisprudência da Corte Superior.

Verificou-se, nesse sentido, que a definição de transferência de estabelecimento e fundo de comércio diferem da mera alienação de ativo empresarial destacado. Enquanto o estabelecimento possibilita ao adquirente que prossiga com as atividades, aproveitando-se da construção realizada pelo alienante no que toca aos instrumentos e ao aviamento; a transmissão de ativos, a sua vez, implica na mera alienação de bens, prática ínsita ao ambiente de negócios.

Apesar de tudo isso, parcela da jurisprudência ainda aplica o instituto de forma desamparada da precisão técnica. De acordo com a pesquisa realizada, o instituto frequentemente é modificado e seu escopo ampliado, contemplando casos em que não se fala em conjunto, mas em um único elemento isolado (corriqueiramente, o ponto comercial). De forma semelhante se passa a interpretação quanto à “continuidade da respectiva exploração”, em que apesar de dizer respeito à específica operação econômica explorada, é seguidamente interpretada de forma a abranger “atividades similares”.

Essa forma de interpretação do dispositivo contraria construções doutrinárias e legais de séculos, que edificaram o sentido dos institutos jurídicos e estabeleceram a

sua natureza. Utilizar da denominação desses institutos, estabelecida no art. 133, para abranger hipóteses que esvaziam a sua natureza, viola diretamente o princípio da Legalidade.

Nota-se, pois, como, na prática da expedição de decisões, a responsabilidade tributária se expande a situações em que houve aquisição apenas do ponto comercial ou, por vezes, sequer isso. A análise casuística certamente é indispensável para análise da caracterização da hipótese normativa, devendo se considerar eventuais intenções fraudulentas.

Essa realidade, no sentir desse trabalho, não deve conduzir à atribuição de responsabilidade por meros indícios, sem a presença de matéria probatória que comporte essa atribuição. Nesse sentido, conforme o brocardo latino, “o que não está nos autos, não está no mundo”¹⁴⁰, de forma que, se não foi possível a produção de provas, admite-se a inexistência do fato. Agir em sentido diverso, pois, implicaria na extensão do conteúdo da norma, criando (e aplicando) hipóteses de responsabilidade tributária sem previsão legal.

Dessa forma, através da pesquisa bibliográfica e jurisprudencial realizada, pode-se concluir pela confirmação da hipótese de que a alienação de ativos empresariais isolados não deve importar na atribuição de responsabilidade. O estudo, assim sendo, visou contribuir para a melhor compreensão do tema, bem como para dar clareza aos elementos conformadores da norma de responsabilidade.

¹⁴⁰ Tradução livre da expressão: “*quod non est in actis non est in mundo*”.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR JR., Ruy Rosado de (org.). **III Jornada de Direito Civil**. Brasília: CJF, 2005. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/iii-jornada-de-direito-civil-1.pdf> Acesso em: 30 jan. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ASQUINI, Alberto. Profili dell'impresa. Tradução: Fábio Konder Comparato. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. n. 104, p. 109-126, out. – dez. 1996.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1969.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1728236 SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Canamor Agro – Industrial e Mercantil S/A. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 19 abr. 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201800391816 Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1669441 PE. Recorrente: União Federal. Recorrido: Otavio Cabral Ind e Com de Racoos LTDA. Recorrido: Otavio Batista Cabral Filho. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 20 jun. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201700885857 Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1669441 PE. Recorrente:

União Federal. Recorrido: Otavio Cabral Ind e Com de Racoes LTDA. Recorrido: Otavio Batista Cabral Filho. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 20 jun. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201700885857 Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1413713 PB. Recorrente: União Federal. Recorrido: Ação Social Arquidiocesana - ASA. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 11 dez. 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201303565791 Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1617303 RJ. Recorrente: Bimbo do Brasil LTDA. Recorrido: Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - INMETRO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 28 set. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201903366916 Acesso em 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Agravo de Instrumento 5031153-79.2021.4.04.0000. Agravante: Darci Becker Marques – ME. Agravante: Beckre, Scheer & CIA LTDA. Agravado: União Federal. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 21 set. 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003453504&versao_gproc=4&crc_gproc=88e627c5&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRv Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Agravo de Instrumento 5051055-52.2020.4.04.0000. Agravante: Mayckon Sabino da Cruz. Agravante: Mayckon Sabino da Cruz – Vess Motos. Agravado: União Federal. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrére. Porto Alegre, 15 dez. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40004243161&versao_gproc=3&crc_gproc=be168d0d&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Apelação Cível 5079140-54.2021.4.04.7100. Apelante: Adra Locacoes de Equipamentos para Construcao Civil LTDA - ME. Apelante: Andressa Silveira Berticelli - ME. Apelado: União Federal. Relator: Desembargador Eduardo Vandré Oliveira Lema Garcia. Porto Alegre, 21 nov. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40004172056&versao_gproc=4&crc_gproc=90c3d169&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRlIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Apelação Cível 5016769-76.2020.4.04.7201. Apelante: Plato Confeccoes Eireli - EPP. Apelado: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA. Relator: Desembargador Rodrigo Becker Pinto. Porto Alegre, 04 abr. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003736920&versao_gproc=5&crc_gproc=b4afb8a0&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Apelação Cível 5034662-96.2018.4.04.9999. Apelante: União Federal. Apelado: Fanti – Comercio de Combustiveis LTDA. Relator: Juiz Convocado Alexandre Gonçalves Lippel. Porto Alegre, 03 dez. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003736920&versao_gproc=5&crc_gproc=b4afb8a0&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal (4. Região)**. Apelação Cível 5014759-07.2020.4.04.9999. Apelante: União Federal. Apelado: Diplomata S/A Industrial e Comercial. Relator: Juiz Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 24 ago. 2021. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002121725&versao_gproc=6&crc_gproc=2ebdeb38&termosPesquisados=J2Z1bmRvIGRIIGNvbWVvY2lvJyAxMzMgZXN0YWJlbGVjaW1lbnRvIA== Acesso em: 01 fev. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: do direito de empresa. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, v. 13, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. Ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Sobre a interpretação do objeto social. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 54, p. 67-72, abr./jun. 1984.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, v. 2, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 40. ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional: Origem do dispositivo. Evolução jurisprudencial e doutrinária. Inaplicabilidade à hipótese consultada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 84/2009, p. 325-353, jan. – fev. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conf.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, v. 3 a 5, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 23. Ed., atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de Direito Comercial: Teoria Geral do Direito Comercial e das Atividades Empresariais Mercantis**. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

6 APÊNDICE A

O presente Apêndice apresenta os dados obtidos de decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no que toca à matéria estudada nesta monografia. Para realização pesquisa, foram buscados os termos "fundo de comércio" e "133" "estabelecimento", sob a delimitação temporal de 1º junho de 2020 a 31 dezembro de 2023. A seguir, segue a tabela com apresentação dos dados de cada decisão, bem como de suas principais características.

