

## A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL, NOS TERMOS DO ARTIGO 133, I, DO CTN

ITALO RENAN FERRAZ FREIRE<sup>1</sup>  
MARIA DO SOCORRO BARBOSA PEREIRA<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente artigo tem como principal objetivo averiguar a responsabilidade tributária por sucessão empresarial, exclusivamente na hipótese do artigo 133, I, do Código Tributário Nacional, no qual torna-se possível responsabilizar o sucessor pelo pagamento do tributo integralmente, quando constatada a sucessão empresarial pela aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio. O desenvolvimento deste artigo far-se-á por meio de uma análise doutrinária e jurisprudencial, do seu conceito, bem como elencar circunstâncias que poderão mascarar uma sucessão empresarial, diante da ausência de aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento. Abordando também um estudo doutrinário sobre o art. 133 do CTN. Ademais, fica claramente destacado que na prática, as diretrizes de interpretação e aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional nem sempre estão em consonância com a literalidade da lei ou com o conjunto de critérios teóricos sustentados pela melhor doutrina.

**Palavras-chave:** Artigo 133 do Código Tributário Nacional. Estabelecimento empresarial. Fundo de comércio. Responsabilidade tributária. Sucessão tributária.

### ABSTRACT

The main objective of this article is to investigate tax liability for business succession, exclusively in the hypothesis of article 133, I, of the National Tax Code, in which it is possible to hold the successor responsible for the payment of the tax in full, when business succession is found for the acquisition of an establishment or business fund. The development of this article will take place through a doctrinal and jurisprudential analysis, its concept, as well as list circumstances that may mask a business succession, in the absence of acquisition of a trade fund or establishment. Also address a doctrinal study on art. 133 of the CTN. In addition, it is clearly highlighted that in practice, the guidelines for interpretation and application of article 133 of the National Tax Code are not always in line with the literalness of the law or with the set of theoretical criteria supported by the best doctrine.

**Key words:** Article 133 of the National Tax Code. Business establishment. Trade fund. Tax liability. Tax succession.

<sup>1</sup>Graduando do Curso de Direito da Faculdade de Rondônia - FARO, it\_alorenan@hotmail.com;

<sup>2</sup>Professora orientadora do Curso de Direito da Faculdade de Rondônia - FARO, 000978@ijn.faro.edu.br

## INTRODUÇÃO

O presente artigo visa analisar a responsabilidade tributária por sucessão empresarial descrita no artigo 133, I, do Código Tributário Nacional, o qual prevê um dos casos em que uma pessoa pode suceder à outra na cobrança do crédito tributário. O referido artigo apresenta duas hipóteses que facultam a alegação de sucessão empresarial por parte da Fazenda Pública: quando uma pessoa adquire de outra fundo de comércio ou quando adquire estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

A responsabilidade tributária dos sucessores estabelecida no artigo 133 do Código Tributário Nacional determina que o adquirente do estabelecimento comercial passe a ser o responsável pelos tributos devidos pelo fundo comercial adquirido. Assim a partir do momento em que há a aquisição do fundo de comércio, o adquirente sucede o alienante com relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial adquirido.

Neste sentido, a responsabilidade do adquirente do estabelecimento comercial pode ser integral, se o alienante não mais explorar a atividade comercial negociada (inciso I); ou, subsidiária, se o alienante continuar a exploração da atividade comercial ou iniciar nova atividade comercial, idêntica ou não à anterior, dentro de seis meses da data da alienação do fundo de comércio (inciso II).

Igualmente relevante, para a configuração de sucessão empresarial, é demonstrar que houve a aquisição, por parte do sucessor, do fundo de comércio ou do estabelecimento. Por tais razões, o presente trabalho de pesquisa pretende buscar resposta a seguinte problematização: como comprovar a responsabilização tributária empresarial por sucessão nas hipóteses em que não se caracteriza uma transação de transferência de fundo de comércio ou estabelecimento comercial pela inexistência de previsão legal?

Diante deste quadro, surge uma situação de incerteza jurídica para quem deseja realizar negócios ligados a estabelecimento e/ou fundo de comércio. Isso porque, se configurada a sucessão o adquirente continua responsável pelos débitos

fiscais, ficando o alienante desonerado de qualquer responsabilidade. Tal insegurança acaba por inibir novos negócios, sendo prejudicial à economia e ao crescimento do País.

Neste contexto surge o objetivo principal deste estudo: avaliar as decisões proferidas pela jurisprudência para a correta delimitação do alcance e dos limites de responsabilidade tributária do sucessor na aquisição de estabelecimento e/ou fundo de comércio, tendo em vista os diversos questionamentos. Bem como analisar o tema atinente à aquisição e à alienação do estabelecimento empresarial, especificamente no que diz respeito aos efeitos tributários decorrentes dessa operação.

O tema da responsabilidade tributária dos sucessores, abordado para análise no presente trabalho, é bastante tormentoso e controverso tanto na doutrina, quanto na jurisprudência. O presente trabalho, longe de esgotar o tema, expondo um estudo científico, através das posições e questionamentos pertinentes através da análise de recentes precedentes jurisprudenciais proferidos pelos tribunais brasileiros, que revelaram que a interpretação do artigo 133 nem sempre é literal.

Desta forma, através da consulta de biografia, legislação e jurisprudência dos Tribunais do país, realização de uma pesquisa bibliográfica, que tem como objetivo a sujeição passiva da hipótese existente no Código Tributário Nacional, de responsabilidade tributária dos sucessores, prevista no artigo 131, I, do referido diploma legal, apresentar o emblema jurídico.

Destaca ainda, que o presente artigo utilizou da colaboração de especialistas no Direito Empresarial, como Fábio Ulhoa Coelho, e no Direito Tributário, com Ricardo Lobo Torres e Ricardo Alexandre, para o levantamento da fundamentação teórica aplicável ao artigo 133 do CTN. Salienta-se ainda que se realiza um estudo complexo e atual, este tem por objetivo apresentar as primeiras reflexões e posicionamentos acerca do tema.

## 1 CONCEITOS DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL E FUNDO DE COMÉRCIO

O artigo 133 do Código Tributário Nacional, estabelece a ocorrência de sucessão empresarial nos casos em que houver a aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, quando o adquirente continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual.

Conforme se estabelece a redação acima citada, aquele que adquire fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, responde pelos tributos relativos, devidos até a data do ato. Desta maneira, torna-se relevante identificarmos o conceito de “estabelecimento comercial ou industrial e fundo de comércio”, para fins da aplicação do artigo acima citado.

Conseqüentemente levaremos em consideração o conceito apresentado pelo Código Civil de estabelecimento comercial, como pode se verificar disposto no artigo 1.142 e 1.143:

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

Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

Acerca da natureza jurídica do estabelecimento, entendimento de Oscar Barreto Filho é uma “universalidade de fato” (1988, p. 107), assim considerado um conjunto de bens agrupados entre si e com objetivo específico. Em virtude dessa disposição, o ato de alienação provoca a transferência dessa universalidade, equivalente à alteração, não só da titularidade do negócio, mas também de seus elementos, tais como mobiliário, equipamentos, clientela e marcas. Desse modo, ao fazer menção à “alienação de estabelecimento”, o artigo 133 do CTN, utiliza essa expressão para ser compreendida como a venda do conjunto de bens e/ou direitos

do estabelecimento, e não como a venda individualizada de cada um de seus elementos.

No que diz respeito ao “fundo de comércio”, entende-se que essa expressão designa o conjunto de bens de natureza imaterial, tais como: marcas e patentes, clientela, distribuição, gestão e localização. Alerta-se para o fato de que existe divergência doutrinária acerca da distinção entre fundo de comércio e estabelecimento.

Porém para o doutrinador Fábio Ulhoa Coelho (2010, v. 1, p. 99-100), fundo de comércio constitui um sobrevalor agregado ao estabelecimento, devendo ser tratado de forma autônoma. De outro lado, parte dos doutrinadores nacionais, dentre eles, Gusmão (2007, p. 167), Fazzio Júnior (2008, p. 64), Bertoldi e Ribeiro (2008, p. 59), e ainda Gonçalves Neto (2007, p. 559), as palavras “estabelecimento comercial” e “fundo de comércio” são sinônimas.

De acordo com Rubens Requião (2010, v. 1, p. 320) que considera que fundo de comércio e estabelecimento são expressões sinônimas, já que o fundo de comércio seria um dos elementos imateriais do estabelecimento, tais como a marca e a clientela. Ou seja, enquanto para Fábio Ulhoa Coelho o fundo de comércio é um atributo do estabelecimento, para Rubens Requião é um elemento do estabelecimento.

Do mesmo modo, Ricardo Mariz de Oliveira, depois de cuidadosa análise dos dois institutos, chega também à mesma conclusão ao reconhecer que são distintos os conceitos de fundo de comércio e estabelecimento:

Parece-me que o legislador não teria utilizado redação contendo meros sinônimos, para floreio do texto ou, mesmo (como seria possível) para simplesmente torná-lo mais explicativo. Penso que o legislador do CTN teve a consciência da possibilidade de haver um fundo de comércio que extravase um único estabelecimento ou que possa ser alienado sem algum estabelecimento (“goodwill”), ao mesmo tempo em que sabia ser possível a alienação de um estabelecimento com conteúdo suficiente para que um negócio possa continuar a ser nele praticado (“going concern”). (OLIVEIRA, 2011, p. 331).

Posto isto, independentemente da discussão da similaridade ou não das expressões, o fato é que o Código estabeleceu a transferência da responsabilidade

tributária ao adquirente, tanto de fundo de comércio quanto de estabelecimento empresarial. Assim, para fins do CTN essa distinção não traz consequências práticas, pois as duas expressões são utilizadas para os propósitos de configuração da sucessão tributária.

O Código Civil ainda estabelece em seu artigo 1.144, que a transferência do estabelecimento deve ser registrada na Junta Comercial. Desta forma, quando esta determinação é obedecida pelos envolvidos na transação comercial, resultará na fácil obtenção pela Fazenda Pública da prova da sucessão empresarial, visto que bastará uma consulta aos atos arquivados perante o órgão registral. Porém quando o estabelecimento é transferido sem que sejam cumpridas as formalidades previstas em lei haverá dificuldade para provar a sucessão. Em razão disto, a Fazenda Pública quase sempre se vê impossibilitada de cobrar o passivo tributário do adquirente do estabelecimento comercial, uma vez que é muito difícil provar sua transferência.

Diante de tal situação, independentemente da discussão da similaridade ou não das expressões, o fato é que o Código estabeleceu a transferência da responsabilidade tributária ao adquirente, tanto de fundo de comércio quanto de estabelecimento empresarial. Assim, para fins do CTN essa distinção não traz consequências práticas, pois as duas expressões são utilizadas para os propósitos de configuração da sucessão tributária.

## 2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional apresenta a responsabilidade tributária, respaldada no artigo 121 do CTN, o qual apresenta as definições de “contribuinte” e “responsável” as definições de “contribuinte” e “responsável”, o qual o teor é transcrito a seguir:

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 tributária principal diz-se:

I – contribuinte, quanto 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 em lei.

Assim, é possível se extrai do dispositivo, que o legislador quis deixar claro que o responsável e contribuinte não são sinônimos no direito tributário. Como decorrência do dispositivo, contribuinte é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Ocorre que numa relação jurídico-tributária, há a existência de um sujeito ativo, um sujeito passivo e uma obrigação de cunho pecuniário e com fundamento na lei. O contribuinte, nesse sentido, é aquele que está pessoal e diretamente incumbido de cumprir a obrigação pecuniária oriunda da situação fática que enseje a exação tributária, na acepção de Paulo de Barros Carvalho, seria:

Economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com o ônus do pagamento do tributo. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado “polo passivo da obrigação tributária”. (CARVALHO, 2013, p. 642).

À vista disso, faz necessário trazer à colação a distinção entre contribuinte e responsável traçada pelo doutrinador Ricardo Lobo Torres:

As diferenças fundamentais entre contribuinte e responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição de seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*), sem o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*). (TORRE, 2008, p. 256).

Percebe-se que ao instituir a responsabilidade tributária, o legislador teve como objeto assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos, em situações em que o contribuinte se torna incapaz para a realização do pagamento do tributo devido. O doutrinador Hugo de Brito Machado esclarece o conceito de responsabilidade tributária:

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. (...) Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. (...) Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2008, p. 150).

Desse modo, não é lícito ao legislador definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente alheia à situação definida em lei como fato gerador do tributo. Assim, deverá o responsável manter algum tipo de vínculo com o fato gerador do tributo. É o que se percebe na leitura do artigo 128 do CTN, abaixo transcrito:

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.

É por isso que da redação do dispositivo extrai-se que a pessoa a quem o legislador atribui a responsabilidade deve ser vinculada ao fato gerador da obrigação. Caberá ainda ter uma noção da intensidade do vínculo, uma vez que necessariamente deve existir, mas não poderá haver a configuração da relação pessoal e direta com o fato gerador, em virtude de que se tal situação se caracterizar, o sujeito passivo será contribuinte, e não o responsável.

Como é consabido, a previsão legal no art.128 do Código Tributário Nacional prevê dois tipos de responsabilidade: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. A Responsabilidade por substituição é aquela que ocorre a lei determina a substituição do contribuinte pelo responsável. Nessa perspectiva, conclui-se que a substituição tributária possui a função de arrecadar o tributo para o Estado, mas não é considerado como verdadeiro devedor do tributo, mas tem a responsabilidade de cumprir as obrigações principais e acessórias. Essa substituição tributária fica evidenciada no recolhimento do Imposto de renda retido na fonte.



A Responsabilidade por transferência ocorre após o surgimento de um fato posterior da obrigação, transferindo para um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. A responsabilidade tributária por transferência teria três subespécies: (a) responsabilidade solidária; (b) responsabilidade por sucessão; e (c) responsabilidade subsidiária.

O doutrinador Ricardo Alexandre estabelece que na responsabilidade tributária por transferência acontece uma modificação de sujeitos da obrigação surgida, assim dispõe:

Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no polo passivo, determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa está na condição de responsável. Verifica-se, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida. (ALEXANDRE, 2017, p. 374).

A responsabilidade por sucessão terá uma análise mais detida, uma vez que dá-se quando um sujeito sucede ao outro em universalidade de bens, créditos e débitos. Assim, entre as causas de transferência da responsabilidade tributária por sucessão está a alienação de empresa ou estabelecimento. É a esta que passamos a nos ater.

### 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO À LUZ DO DISPOSITIVO 130 A 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Responsabilidade Tributária por sucessão encontra-se elencada nos dispositivos 129 a 133 do Código Tributário Nacional. O artigo 129 inaugura a Seção denominada “Responsabilidade dos Sucessores”, por consequência, disciplina a aplicabilidade no tempo das normas sobre responsabilidade por sucessão, cuja redação é a seguinte:

**Art. 129.** O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Para que nasça a obrigação tributária, que possui como sujeito passivo um contribuinte legalmente definido, é necessário que tenha ocorrido o fato gerador. A posteriori, ocorre um evento que transfere a sujeição passiva a um responsável expressamente designado por lei. Assim, haverá a sucessão, pois o responsável sucede o contribuinte como sujeito passivo.

Observa-se assim que, na modalidade de responsabilidade tributária por sucessão, apenas certos créditos serão transmitidos ao sucessor, nas palavras de Ferragut:

O artigo 129 do CTN estabelece que a sucessão tributária aplica-se por igual aos créditos constituídos e aos em curso de constituição à data dos atos que motivaram a sucessão, bem como aos constituídos posteriormente a esses atos, desde que relativos a eventos praticados até a referida data. Assim, a sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto às que vierem a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão. Observe-se, também, que, em se tratando de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberá ao sucessor constituí-la (se ainda não o fez o sucedido). (FERRAGUT, 2005, p. 39).

A responsabilidade dos sucessores, como já dito é forma de sujeição passiva indireta por *transferência* porque a obrigação tributária nasce em relação à pessoa do contribuinte, mas em razão dos eventos previstos nos arts. 130 a 133 do CTN, ocorridos após o fato gerador, transferem-se para as pessoas dos terceiros referidos nos mesmos dispositivos (ROSA JUNIOR, 2005, p. 540).

Nesse raciocínio, Sabbag explica em seguintes tópicos:

**1ª hipótese:** transmissão de imóveis (sucessão imobiliária; art.130, CTN); **2ª hipótese:** transmissão de bens móveis (sucessão *inter vivos*; art.131, I, CTN) e transmissão de bens quaisquer (sucessão causa mortis; art.131, II e III, CTN); **3ª hipótese:** transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (sucessão comercial; art.133, CTN); **4ª hipótese:** transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (sucessão empresarial; art.132, CTN). (SABBAG, 2017, p. 1018).

São as seguintes modalidades de sucessão: a) sucessão imobiliária (CTN, art. 130); b) sucessão *inter vivos* de bens adquiridos ou remidos (CTN, art. 131, I);

sucessão *causa mortis* (CTN, art. 131, II e III); d) sucessão empresarial (CTN, art. 132); e) sucessão comercial (CTN, art. 133); f) sucessão falimentar (CTN, art. 184).

Para atender ao tema proposto para este estudo, será abordada em detalhes a sucessão empresarial prevista no art. 133 do CTN, que é uma espécie de responsabilidade decorrente de negociações entre pessoas físicas ou jurídicas onde o objeto transacionado refere a uma empresa, seja parte desta ou um de seus elementos.

#### 4 ANÁLISE DO ARTIGO 133 DO CTN

Transcreve-se a redação atual do caput do dispositivo 133 do CTN e de seus incisos I e II, assim dispõe:

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

**I** – 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).

O caput do artigo 133 do CTN estipula como responsável “a pessoa natural ou jurídica de direito privado”. Há de se concluir, portanto, que apenas a pessoa física e a pessoa jurídica de direito privado estão abrangidas pela regra de sucessão tributária. Sendo excluída desta regra a pessoa jurídica de direito público. Tal motivo se dá em virtude de que se aquisição de estabelecimento e/ou fundo de comércio é realizada por um ente público não faz sentido cobrar tributos de alguém que é o

---

próprio Estado.

Destaca-se ainda que a sucessão tributária do art. 133 do CTN também se aplica às sociedade de economia mista e às empresas públicos, o §2º do art. 173 da Constituição Federal estabelece que os privilégios fiscais da pessoa jurídica de direito público não são extensivos às sociedades de economia mista e às empresas públicas. Em virtude disto, não seria justo e tampouco legal essas entidades receberem tratamento diferenciado. Desse modo, empresas públicas e as sociedades de economia mista, mesmo tendo caráter público, ficam sujeitas à sucessão tributária do art. 133 do CTN.

Na esteira deste entendimento o CTN estabelece que o adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio será responsável tributário pelos débitos devidos até a data da aquisição. Ocorre que a responsabilidade pode ser integral, supletiva ou subsidiária, a depender da continuação ou não da exploração da atividade comercial ou industrial.

Neste sentido argumenta Novais no que se refere o dispositivo ao fundo de comércio e estabelecimento comercial:

A aquisição mencionada no dispositivo relaciona-se ao fundo de comércio (conjunto de bens materiais e imateriais da atividade empresarial) ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional (apenas a estrutura física utilizada para atividade empresarial), não importando se houve também compra da própria razão social da empresa (sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual). (NOVAIS, 2018, p. 321).

Pelo texto legal, percebe-se que a responsabilidade será integral do adquirente se o alienante cessar a atividade. Assim sendo, Ricardo Alexandre:

Se a empresa que alienou o fundo ou estabelecimento cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade, seria muito difícil para o Fisco dela buscar o pagamento dos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento alienado. A manifestação de riqueza passa a ser exclusiva da adquirente, que responde integralmente pelos citados tributos. (ALEXANDRE, 2017, p. 401).

Destaca-se ainda que a sucessão tributária do art. 133 do CTN também se aplica às sociedade de economia mista e às empresas públicos, o §2º do art. 173 da

Constituição Federal estabelece que os privilégios fiscais da pessoa jurídica de direito público não são extensivos às sociedades de economia mista e às empresas públicas. Em virtude disto, não seria justo e tampouco legal essas entidades receberem tratamento diferenciado. Desse modo, empresas públicas e as sociedades de economia mista, mesmo tendo caráter público, ficam sujeitas à sucessão tributária do art. 133 do CTN.

#### 4.1 TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE AO SUCESSOR

A polêmica que merece análise diz respeito à correta interpretação dos termos *adquirir* e *a qualquer título* presentes no *caput* do art. 133 do CTN. Essa análise é fundamental para definir as situações que transferem a responsabilidade tributária ao sucessor.

Consoante se percebe do artigo 133, abaixo transcrito:

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 com a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma de nome individual, responde pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato (grifo nosso).

É necessário realizar o exame do verbo *adquirir*, uma vez que é fundamental avaliar se tal verbo deve ser interpretado de forma restritiva, isto é num sentido formal, equivalente a “obter” ou a “comprar”, ou de forma mais abrangente. É importante realizar essa discussão, pois não é incomum encontrar situações em que a aquisição de estabelecimento é simulada, exatamente para evitar a sucessão tributária do art. 133 do CTN.

Nessa linha, o STJ costuma interpretar o verbo *adquirir* de maneira formal, observando seu conceito tradicional. Pela relevância do julgado, transcreve-se a respectiva ementa (REsp nº 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 17.12.2009):

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO POR AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL OU FUNDO DE COMÉRCIO - ART. 109 DO CTN - LOCAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE.

1. A

responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. Precedente: REsp 108.873/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/1999, DJ 12/04/1999 p. 111. 2. O Direito tributário utiliza-se dos institutos, conceitos e formas de Direito privado tal qual utilizados nos ramos jurídicos específicos, sendo-lhe vedado modificar-lhes o conteúdo, sentido e alcance. 3. Recurso especial não provido. (REsp nº 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 17.12.2009).

Nas precisas palavras do STJ (REsp nº 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 17.12.2009):

O conceito objeto de questionamento pela recorrente é o referente à aquisição. Entende a recorrente que por adquirir encontra-se incluso o conceito de locação. A tese não convence, pois locar significa obrigação de dar sem a transmissão do patrimônio, é a atribuição da faculdade de usufruir do bem sem adquirir-lhe a propriedade, ou seja, todos os poderes inerentes ao domínio. (REsp nº 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 17.12.2009).

Desse modo, a 2ª Turma do STJ considerou, por unanimidade, que “locar” e “adquirir” são institutos distintos, os quais não se confundem. Por esta razão, a aquisição que importa seria somente aquela em que há uma transferência definitiva da propriedade de bens e direitos de uma pessoa para outra. A transferência apenas da posse não configuraria hipótese de aquisição. Assim, a prevalecer esse raciocínio, a responsabilidade tributária do art. 133 do CTN somente se efetivaria quando houvesse uma aquisição de estabelecimento e/ou fundo de comércio nos modelo tradicional, como se verifica, por exemplo, em um contrato de compra e venda. De outro lado, não se verificaria a sucessão tributária quando ocorresse, por exemplo, um arrendamento de estabelecimento, mesmo quando fossem identificados indícios de aquisição.

Ocorre que até o presente momento constatar-se que para a responsabilização do adquirente se faz fundamental a aquisição dos elementos do caput – estabelecimento ou fundo de comércio, no entanto, para saber qualificar e

quantificar exatamente qual espécie de responsabilidade do adquirente, e quais valores serão abarcados, faz necessário saber: o tempo do ato de aquisição se há continuidade na atividade comercial e se tal atividade é no mesmo ou outro ramo mercantil.

O legislador buscou através da norma, através desse tipo de responsabilidade tributária, a transmissão da responsabilidade do alienante para o adquirente, levando em consideração que se trata de um fato lícito, de boa-fé e tipificado no ordenamento jurídico, qual seja, a aquisição de um estabelecimento comercial ou fundo de comércio. No entanto o que percebe é que o artigo 133 do CTN é enquadrado em situações de supostas formações de grupos econômicos ou de sucessões irregular de empresas familiares, nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO EMPRESARIAL - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - CTN, ART. 133, I - PRESENÇA DE INDÍCIOS DA SUCESSÃO: CONTINUAÇÃO DA MESMA ATIVIDADE EMPRESARIAL NO MESMO ENDEREÇO. LIAME FAMILIAR ENTRE OS SÓCIOS DA SUCEDIDA E DA

SUCESSORA. 1. "Para alegar a sucessão prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional, cabe ao exequente/embargado o ônus de demonstrar que a sucessão existiu sendo que tais provas têm de ser convincentes e examinadas caso a caso" (in AC nº 20050199072179-8, Rel. Convocado Juiz Federal Sílvio Coimbra Mourthé, 6ª Turma Suplementar, in e-DJF1 de 22/02/2012). 2. A imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas depende da análise dos aspectos fáticos e probatórios da demanda que representem fortes indícios de sua ocorrência, sendo certo que - cf. orientação do eg. STJ - "Meros indícios de sucessão

7 não são suficientes para imputação de responsabilidade tributária à suposta sucessora" (cf. precedente citado acima). 3. Na hipótese dos autos, há fortes indícios da existência de algum tipo de liame familiar entre os sócios da empresa sucedida (dissolvida irregularmente) e os da sucessora, pois possuem o mesmo sobrenome, sem contar que o sócio gerente da sucedida foi quem se apresentou como representante legal da sucessora e recebeu a citação. Além disso, ambas as empresas, à época da execução, se situavam a pouca distância uma da outra, na mesma rua, e possuem exatamente o mesmo objeto social, o que evidencia que a sucessora está se valendo do ponto comercial e da clientela angariada pela sucedida. 4. Somados todos os indícios, há fortes e suficientes evidências da ocorrência de sucessão empresarial a justificar a extensão, à empresa sucessora, da responsabilidade pelos tributos que a sucedida deixou de recolher. 5. Agravo Regimental da Fazenda Nacional provido, para negar seguimento ao agravo de instrumento da empresa UNIVERSAL PNEUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., mantendo, assim, a decisão do Juízo de 1º grau que autorizara o redirecionamento da execução fiscal à empresa sucessora da

devedora original. (TRF-1 - AGA: 00455783020144010000, Relator: JUÍZA FEDERAL MARIA CECÍLIA DE MARCO ROCHA (CONV.), Data de Julgamento: 03/02/2015, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 13/02/2015).

Ao analisar a decisão, constata-se que o principal motivo para caracterização da responsabilidade tributária por sucessão empresarial foram os indícios de dissolução irregular da empresa constatado por similaridades no quadro societário da empresa decorrentes de uma possível relação familiar. Inadequadamente, tal circunstância não se trata de um fato lícito, de boa-fé, tipificado em nosso ordenamento, pelo contrário, se trata de uma situação contrária à lei e realizada como forma de burlar os cofres públicos, fazendo com que sejam devidas penalidades, entretanto, oriundas de outros mandamentos jurídicos.

Ocorre que nos casos em que a sucessão empresarial é utilizada de modo doloso, na tentativa de suprimir a responsabilidade tributária, a responsabilização do sucessor não decorre dos arts. 132 ou 133 do CTN, mas dos arts. 134 e 137 do mesmo Código. Desse modo, em situações em que não evidenciadas práticas ilícitas não será possível à determinação de sucessão empresarial.

Nesse contexto, de acordo o artigo 133 do CTN para que haja uma correta subsunção da norma a situações postas em juízo, o aplicador da norma precisa de um arcabouço probatório imensurável que seja capaz de evidenciar a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial no caso concreto. Conforme se percebe pelo julgado posto em apreço abaixo:

AGRAVO. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO NA FORMA MONOCRÁTICA, FORTE NO ART. 557 DO CPC. Tratando-se de recurso manifestamente improcedente, autorizado estava o Relator ao julgamento singular, pois configurada hipótese prevista no art. 557, “caput”, do CPC. Precedente do STJ. AGRAVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS NÃO EVIDENCIADA. IDENTIDADE DE RAMO DE ATIVIDADES DA EXECUTADA E RELAÇÕES FAMILIARES. INSUFICIÊNCIA. ART. 133 DO 49 CTN. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ESGOTAMENTO DE LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. A responsabilidade tributária por sucessão regula-se pelo art. 133 do CTN. Hipótese em que não há demonstração da continuidade das atividades da empresa executada, mas simples indícios, não comprovada a sucessão por meras relações familiares. Falta de comprovação de esgotamento de localização de bens do devedor. Agravo desprovido.



---

(Agravo Nº 70053485199, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 21/03/2013).

Porém, um estudo mais criterioso da norma demonstra que o verbo *adquirir* deve ser interpretado de forma mais ampla, em virtude de levar em conta as circunstâncias em que a operação foi realizada, visto que só assim será possível fazer uma interpretação do art. 133 do CTN de forma coerente com a própria finalidade da norma, que é a satisfação do crédito tributário. É importante registrar que está em jogo o desejo do legislador de coibir a prática de negócios jurídicos que buscam fraudar o Fisco, através da discussão da melhor forma de interpretar o verbo *adquirir*.

A norma acima citada estabelece que o adquirente do estabelecimento comercial, industrial ou profissional que continuar com a respectiva exploração sobre a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responderá pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a 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.

Assim, caberá ao adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio responder “integralmente” pelos débitos fiscais se o alienante cessar a exploração do comércio, da indústria ou da atividade profissional ou “subsidiariamente”, junto com o alienante se este prosseguir com a exploração da atividade num prazo de seis meses. Ou seja, sempre que o alienante não der continuidade, num prazo de seis meses, à atividade por ele antes desenvolvida, o adquirente responde “integralmente” pelos débitos tributários do estabelecimento ou fundo de comércio.

Portanto, o legislador ao estabelecer o art. 133 do CTN procura garantir a satisfação do crédito tributário por alguém que tem patrimônio para saldar as dívidas fiscais do estabelecimento alienado. Constata-se que no inciso I o adquirente, que dá prosseguimento ao negócio, é quem figura como responsável tributário, pois nesta hipótese a norma presume que o alienante não terá patrimônio para pagar as

---

dívidas fiscais, tendo em vista a cessação da atividade empresarial.

## 5 SUCESSÃO EMPRESARIAL À LUZ DOS ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Para a imputação da responsabilidade tributária a terceiro com base no art.133 do CTN, deve-se comprovar a aquisição, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento empresarial do devedor originário, com o exercício do mesmo ramo de atividade que aquele anteriormente explorado pelo vendedor.

Percebe-se que apesar da evolução, há a necessidade de uma discussão acerca da jurisprudência relacionada à responsabilidade tributária na sucessão empresarial. Em virtude da ênfase que é dada aos aspectos conceituais do dispositivo, sem existir, contudo, um cotejo entre a norma legal e sua interpretação dada pelo Poder Judiciário. Tratando-se, do art. 133 do CTN, a doutrina normalmente concentra o debate em questões voltadas à diferença entre estabelecimento e/ou fundo de comércio, ou à discussão sobre responsabilidade solidária ou subsidiária do inciso I. Não existe, contudo, uma discussão mais ampla acerca da interpretação dada pelos tribunais em relação a esse dispositivo, quanto a prova exigida para comprovação da sucessão.

É sob esta perspectiva que para a ocorrência da sucessão empresarial, é essencial evidenciar que houve a aquisição, por parte do sucessor, do fundo de comércio ou do estabelecimento. Acerca desta questão faz-se necessário questionar: qual deve ser a prova, por parte da Fazenda Pública, para demonstrar a ocorrência da aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento empresarial? A Fazenda Pública deve apresentar os contratos de compra e venda do estabelecimento ou do fundo de comércio, ou elementos que configurem indícios da sucessão são suficientes para seu reconhecimento judicial, facultando-se ao contribuinte provar a inocorrência de sucessão?

Diante disso, propõe-se um estudo detalhado do art. 133 do CTN nas decisões do Tribunais superiores. Assim, o STJ tem entendido que para se cogitar responsabilizar o sucessor, é necessário que a Fazenda comprove a efetiva

aquisição do fundo de comércio antes detido pelo devedor. São trechos da ementa: “A responsabilidade tributária por sucessão, prevista no art. 133 do CTN, não se presume; para tanto, exige-se a comprovação da aquisição do fundo de comércio, sendo inviável a sua caracterização fundada em mera presunção”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 601977/RJ, Ministra Relatora Denise Arruda, 1ª Turma, julgado em 19.09.2005, grifo nosso).

Na mesma acepção se extrai os seguintes julgados do Poder Judiciário:

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

– ART. 133 DO CTN – CONTRATO DE LOCAÇÃO – SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL – NÃO OCORRÊNCIA – 1. A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador (REsp 1.140.655/PR, Relª Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17.12.2009, DJe 19.02.2010). 2. Recurso especial provido. (STJ, Recurso Especial nº 1.293.144/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, Sessão de 16.04.2013, DJ de 26.04.2013)

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 133 DO CTN. FUNDO DE COMÉRCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DO LITÍGIO. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO- DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO IMPUGNADO E O PARADIGMA COLACIONADO. DESPROVIMENTO. 1. A responsabilidade tributária por sucessão, prevista no art. 133 do CTN, não se presume; para tanto, exige-se a comprovação da aquisição do fundo de comércio, sendo inviável a sua caracterização fundada em mera presunção.

2. O reexame do contexto fático-probatório da lide é defeso a esta Corte Superior, nos termos da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial." 3. Muito embora o paradigma trazido aos autos trate de questão referente ao fundo de comércio, nota-se que os acórdãos apontados como paradigmas cingem-se a hipóteses diversas entre si. 4. A ausência de demonstração de similitude fática entre os julgados confrontados, nos termos preconizados pelo art. 541, parágrafo único, do CPC, e art. 255, § 2º, do RISTJ, impossibilita o conhecimento do recurso especial pela alínea 'c' do permissivo constitucional.

(Agravo regimental desprovido. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 601977/RJ, Ministra Relatora Denise Arruda, 1ª Turma, julgado em 19.09.2005).

Tendo em vista a redação do dispositivo ser antiga, constatou-se que encontra pouca discussão acerca deste artigo, seja pela doutrina, seja pela

jurisprudência. Tal situação contribui, sobremaneira, para criar um ambiente de insegurança jurídica, a qual é extremamente prejudicial aos interesses dos empresários que desejam investir no País.

Ocorre que na maior parte dos casos, a transferência é feita por contrato particular, ou até mesmo sem nenhum instrumento formal, em clara violação ao art. 1.144 do Código Civil. Por este motivo, os Tribunais deveriam repensar o ônus de prova que estão impondo à fiscalização tributária.

São frequentes os casos em que a transferência do estabelecimento ocorre através de locação do imóvel ou até mesmo locação do maquinário. Como já mencionado, o conceito de estabelecimento não abrange, necessariamente, a propriedade imobiliária, de modo que seria possível a ocorrência de sucessão empresarial quando uma empresa encerra suas atividades, e outra loca o imóvel, dando continuidade à atividade empresarial ali estabelecida. Todavia, a jurisprudência é uniforme, ao afastar a responsabilidade da sucessora nestes casos, porque não teria ocorrido a aquisição do estabelecimento, mas simples locação deste. Como bem demonstra o julgado do STJ e um do TJRS:

**133 DO CTN. CONTRATO DE LOCAÇÃO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.**

1. “A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador” (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 19/2/2010). 2. Recurso especial provido. (REsp 1293144/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 26/04/2013)

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO LOCATÁRIO PELO PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DO LOCADOR. SENTENÇA MANTIDA. A**

responsabilidade tributária por sucessão empresarial exige a aquisição do estabelecimento ou do fundo de comércio e a exploração da mesma atividade econômica. Inteligência do art. 133 do CTN. Não é o caso dos autos. No caso sub judice, a impetrante locou o imóvel para o exercício de suas atividades empresariais de abate, industrialização e comércio de carnes, não restando comprovado nos autos a efetiva aquisição do estabelecimento a ensejar a responsabilidade tributária por sucessão. As pessoas jurídicas de direito público são isentas do pagamento de custas

processuais nos termos da Lei 13.471, de 23.06.2010 que alterou o art. 11 do Regimento das Custas (Lei 8.121/85). Excluídas as despesas judiciais, por força da ADI n.º 70038755864. Sentença explicitada no ponto. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA EXPLICITADA. (Apelação Cível Nº 70032054710, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Niwton Carpes da Silva, Julgado em 09/11/2011).

Acontece que questiona ainda quando há operações que, dependendo da sua natureza jurídica, podem sim ter um viés societário que aparentemente ou não caracteriza uma transação de transferência de fundo de comércio ou estabelecimento comercial. Verifica-se que é preciso avaliar os fatos e as suas provas constitutivas, nessas hipóteses para que o regime jurídico válido lhe seja aplicado, sob pena de nulidade da norma jurídica aplicada ao caso concreto.

Diante disto, cabe destacar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a mera locação de mesmo imóvel onde estava situado responsável tributário, sem efetiva aquisição, não caracterizaria a incidência do artigo 133 do Código Tributário Nacional. Transcreve-se a respectiva ementa:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133 DO CTN. CONTRATO DE LOCAÇÃO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

1. .A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 19/2/2010).
2. Recurso especial provido. (REsp 1293144/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 26/04/2013).

No julgamento, a Corte Superior, tratou a questão de forma que as seguintes considerações foram empreendidas, pelo voto do Relator Ministro Castro Meira:

(...) Em caso análogo, esta Turma decidiu de forma contrária à tese agasalhada pelo aresto impugnado, na medida em que locar e adquirir são institutos diversos, não se podendo falar em transferência de patrimônio na hipótese de locação e, conseqüentemente, entender que houve aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial porque se prosseguiu na mesma atividade empresarial. Eis a ementa do julgado aludido:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO POR AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL OU FUNDO DE COMÉRCIO - ART. 109 DO CTN - LOCAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE.

## 1. A

responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. Precedente: REsp 108.873/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/1999, DJ 12/04/1999 p. 111. 2. O Direito tributário utiliza-se dos institutos, conceitos e formas de Direito privado tal qual utilizados nos ramos jurídicos específicos, sendo-lhe vedado modificar-lhes o conteúdo, sentido e alcance. 3. Recurso especial não provido (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Documentação: 27912988 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 3 de 4 Superior Tribunal de Justiça Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 19/2/2010). Como asseverou a ilustre relatora, o Código Tributário Nacional não permite a alteração dos institutos de direito privado (art. 110), o que não impede a Administração Tributária de desconstituir o contrato de locação na evidência de simulação, fato não ocorrido na espécie. (...).

No Recurso Especial 1.138.260 o STJ (Recurso Especial nº 1.138.260 – RJ 2009 Relator: Ministro Sérgio Kukina) também seguiu este raciocínio, conforme demonstra o trecho abaixo transcrito:

*De fato, para a configuração da sucessão tributária é indispensável a efetiva e cabal comprovação de que houve a aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, sendo irrefutável a conclusão do Tribunal local no sentido de que a mera “certidão do oficial de justiça atestando o funcionamento de outro estabelecimento no mesmo ramo de atividade no local não enseja, por si só, o reconhecimento da responsabilidade prevista no art. 133 do Código Tributário”. (Recurso Especial nº 1.138.260 – RJ 2009 Relator: Ministro Sérgio Kukina).*

Dessa forma, constata-se que para a imputação da responsabilidade tributária com base no art.133 do CTN, deve-se comprovar a aquisição, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento empresarial. Portanto prevaleceu, que meros indícios da ocorrência da sucessão não são suficientes para imputar responsabilidade ao adquirente de estabelecimento e/ou fundo de comércio.

É interessante perceber em todos os julgados houve a manifestação dos ministros relatores no sentido de que a sucessão empresarial não é presumida. Ou seja, ela deve ser comprovada pela autoridade fiscal durante o processo de fiscalização, por meio da reunião de elementos de sua convicção.

No entanto, quando restar comprovado que o verdadeiro propósito da

operação for a aquisição de estabelecimento, e não a locação ou o arrendamento. Ou seja, o argumento de que não se verifica nessas hipóteses a transferência da propriedade nem dos poderes inerente ao domínio jamais poderiam ser utilizados como instrumentos para encobrir a verdadeira compra de estabelecimento. Desse modo, é impressionante destacar, a afirmação da professora Juliana Furtado Costa Araújo:

Também aqui, assim, como explicitado quando tratamos do arrendamento, referimo- nos a um negócio jurídico realizado sem qualquer tentativa de fraudar o fisco, com a execução de ato simulatório, em que, por meio de um contrato de locação, pretenda- se realizar uma verdadeira operação de aquisição de estabelecimento. Caso a locação seja apenas uma via para mascarar uma verdadeira operação de aquisição, tal operação poderá ser desconsiderada para fins de aplicação do artigo 133 do CTN. (ARAÚJO, 2010, p. 89).

Nessa perspectiva, quando não for possível caracterizar uma transação de transferência de fundo de comercio ou de estabelecimento, deverá apurar as demais circunstancias que poderão revelar a sucessão tributária, nos termos do art. 133, I, do CTN. Assim, será necessário averiguar se na possível sucessão, há a aquisição do conjunto de bens materiais e imateriais organizados para a exploração da atividade econômica.

Diante da análise das jurisprudências dos tribunais superiores em relação ao art. 133 do CTN, que teve como objetivo averiguar a existência de tendências ou de critérios utilizados que pudessem definir, com clareza, as situações e os limites da responsabilidade tributária do art. 133 do CTN.

Comprova-se com este artigo que é fundamental a análise dos fatos. É necessário que as circunstâncias fáticas sejam averiguadas com a devida atenção, visto que só assim será possível entender o verdadeiro propósito da operação e, a partir daí, examinar se ocorreu ou não a aquisição de estabelecimento. Uma vez que não é incomum encontrar situações em que os envolvidos preferem ocultar a alienação do estabelecimento. Ocorre que os meios utilizados são vários, passando desde a não formalização da operação até a sua venda fragmentada. Ao passo que os envolvidos preferem declarar formalmente o negócio, mas não da forma que

reflita a vontade real das partes. Acontece que, independente do meio utilizado, os envolvidos recorrem a esses “artifícios”, exatamente para se eximirem da responsabilidade tributária por sucessão.

Contudo, na ocasião em que o negócio não é formalizado, é necessário que as autoridades fiscais busquem outros meios de provas capazes de comprovar a alienação do estabelecimento, pois como a regra as operações de alienação de estabelecimento são formalizadas por meio de contratos de compra e venda, as quais têm a sua publicidade garantida com o registro na Junta Comercial. Quando há publicidade, nos termos do art. 1.144 do Código Civil, não há qualquer dificuldade para o Fisco comprovar a alienação do estabelecimento.

Entendemos não ser essa a melhor interpretação que se deva atribuir ao artigo 133 do CTN, daí a importância do exame detalhado do contexto fático pela fiscalização, pois assim será possível identificar aspectos que comprovem a aquisição de estabelecimento e/ou fundo de comércio. Analisar de forma isolada o negócio jurídico sem antes investigar o contexto fático da operação é medida pouca cuidadosa quando está em discussão a sucessão tributária.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, se pode concluir que por meio do dispositivo 133 do CTN o Fisco criou mecanismos de proteção contra possíveis “artimanha” dos contribuintes que buscam fraudá-lo. Caso contrário, as portas estariam abertas para todo e qualquer tipo de planejamento fiscal tendente a afastar a responsabilidade tributária na alienação de estabelecimento empresarial.

Verificou-se ao longo da pesquisa que o verbo *adquirir* do art. 133 deve ser interpretado de forma ampla, abrangendo toda e qualquer forma de aquisição do estabelecimento e/ou fundo de comércio, independentemente da natureza jurídica utilizada e tampouco da formalização da operação.

Assevera-se ainda que diante de tal situação ocasione um ambiente propício para o cometimento de arbitrariedades por parte do Fisco. Ocorre que isto evidencia uma tendência de as autoridades fazendárias interpretarem o art. 133 do CTN de



forma equivocada, ou seja, o que se nota é que as abordagens são superficiais e não enfrentaram, de forma mais desenvolvida e aprofundada da interpretação negócios que envolvem a transferência de estabelecimento e/ou fundo de comércio.

Ademais, apresentaram-se jurisprudências no sentido de que a simples aquisição de alguns bens do estabelecimento empresarial ou o mero exercício de atividade semelhante no mesmo local são hipóteses que não se enquadram na regra do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Contudo, o exercício no mesmo local, utilizando-se das mesmas instalações já organizadas, através do desempenho da respectiva atividade antes exercida pelo alienante, sendo que a atuação deste tenha acrescentado algo à atividade do adquirente aliada à clientela fixa e previamente consolidada, configurariam a hipótese legal do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Nesse passo, alcançou-se a essa conclusão após realizar a análise de recentes precedentes jurisprudenciais proferidos pelos tribunais brasileiros. Também foi constatado que para ocorrer à caracterização dessa espécie de responsabilidade tributária, é fundamental se fazer um arcabouço probatório vasto, tendo em vista se tratar de um negócio jurídico complexo e tipificado.

Desta maneira, tendo em vista os fatos reais que se depreende do presente estudo, constata-se que a aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional em casos concretos não é um exercício de fácil manejo. Tendo em vista, a utilização de institutos jurídicos tipificados no direito privado, como o estabelecimento comercial, o fundo de comércio. Ademais a aplicação desta norma de responsabilidade exige das autoridades fazendárias um esforço imensurável para captação de provas para demonstração da efetiva de aquisição do estabelecimento comercial ou fundo de comércio. Também se percebe um inegável grau de complexidade na própria conceituação dos institutos em comento.

Desta forma, mostra-se evidente e imprescindível que para a realização da averiguação do artigo 133 do CTN, é necessário que os conceitos jurídicos estejam delineados, tanto na norma tributária, quando na civil, são necessárias para que os aplicadores da norma, não cometam arbitrariedades perante os contribuintes, aplicando a legislação tributária de forma descabida e infundada.

## REFERÊNCIAS

Agravo Regimental no Recurso Especial nº 601977/RJ. Relatora STJ: Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, DJ de 19/09/2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre\\_Documento.asp?sSeq=572485&sReg=2003019\\_35426&sData=20050919&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=572485&sReg=2003019_35426&sData=20050919&formato=PDF)>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

ALEXANDRE, RICARDO. **Direito tributário** – 11, ed. rev.. atual. e ampl. – Salvador – E. JusPodivm, 2017.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimento**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO. Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 4. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 16 agosto 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 16 agosto 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1.140.655/PR. Ministra Eliana Calmon. Julgado em 17.12.2009. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8579170/recurso-especial-resp-1140655-pr-2009-0094447-0/inteiro-teor-13669253>>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 5. ed. São Paulo: Noeses; 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1: Direito de Empresa.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do código civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GUSMÃO, Mônica. **Lições de direito empresarial**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen

Júris, 2007. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed., 2008,

p. 150.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018, livro digital;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2011. (Pesquisas Tributárias. Nova Série; 17).

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

REsp 1293144 RS– Recurso Especial. Relator Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ de 16/04/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23318823/recurso-especial-resp-1293144-rs-2011-0099329-4-stj>>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

REsp. 1293144 – RS – Recurso Especial. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. Data do Julgamento: 16.04.2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23318823/recurso-especial-resp-1293144->

rs-2011- 0099329-4-stj>. Acesso em 21 de agosto de 2020.

REsp. 1293144– RS – Recurso Especial. Relator: MINISTRO Castro Meira. Data do Julgamento: 16.04.2013. Disponível

em:

<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23318823/recurso-especial-resp-1293144-rs-2011-0099329-4-stj?ref=serp>>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

REsp. 1.138.260 – RJ – Recurso Especial. Relator: MINISTRO Sérgio Kukina.. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23318823/recurso-especial->  
<[http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%20104\\_miolo.pdf](http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%20104_miolo.pdf)>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, livro digital;

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15 ed., atual. até 31.12.2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo Regimental no Agravo De Instrumento AGA 00455783020144010000, Relatora Juíza Federal Maria Cecília De Marco Rocha. Disponível em: <<https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178064533/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-aga-455783020144010000>>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul TJ-RS. Agravo: AGV 70063934061, Relator Carlos Eduardo Zietlow Duro. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178692149/agravo-agv-70063934061-rs/inteiro-teor-178692159>>. Acesso em 20 de agosto de 2020.