

INEXISTÊNCIA DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA
RELATIVA AO IMPOSTO DE RENDA NO
CASO DE SIMPLES AQUISIÇÃO DE IMÓVEL
COMERCIAL, EXPLORAÇÃO DA MESMA ATI
VIDADE NO LOCAL E ANTERIOR EXISTÊN
CIA DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTI
CIPAÇÃO COM O ANTIGO PROPRIETÁRIO

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
Advogado
Diretor Executivo do IBDT-USP

FATOS

O ilustre advogado, Sr. PASCOAL BELOTTI NETO, solicita meu parecer sobre se a sociedade WB & Cia. Ltda., pode ser considerada sucessora tributária da CB Ltda., por dívida de imposto de renda, multa e demais acréscimos, em decorrência do fato de ter adquirido desta o imóvel da R. São Paulo n. 996, sendo certo que nesse local antes operava no mesmo ramo comercial a CB Ltda. e atualmente operam a WB & Cia. Ltda. e outra empresa denominada MC S/A.

Para apreciação dos fatos pertinentes à hipótese sob consulta, o consulente envia-me cópia

do processo de execução fiscal em que a Fazenda Nacional iniciou a cobrança contra CB Ltda., passando ao depois a demandar a WB & Cia. Ltda.

PARECER

Sou de opinião, conforme fundamentarei a diante com remissões à lei, à doutrina e à jurisprudência, de que não existe sucessão tributária no caso, por não ocorrer concretamente nenhuma das situações tipificadas em tese na lei como de sucessão.

No desenvolvimento deste parecer, abordarei e procurarei demonstrar, pela ordem:

I - as hipóteses legais de sucessão tributária, seu alcance e sua inaplicabilidade ao caso concreto da consulta;

II - que a aquisição do prédio industrial em que operava a CB Ltda. é fato irrelevante para determinar a existência de sucessão tributária;

III - que a inexistência de sucessão tributária, no caso concreto sob consulta, subsiste mesmo face ao fato da WB & Cia. Ltda. explorar o mesmo ramo de negócio antes explorado pela CB Ltda. no mesmo local;

IV - que a inexistência de sucessão tributária, no caso concreto sob consulta, subsiste independentemente da CB Ltda. ter continuado a explorar o mesmo ramo de negócio ou não;

V - que a inexistência de sucessão tributária, no caso concreto sob consulta, subsiste ainda que no passado tenha havido contrato de sociedade em conta de participação entre a CB Ltda. e a WB & Cia. Ltda.;

VI - que, se a CB Ltda., devedora do tributo e respectivos encargos, não tiver bens para garantir a execução e estiver irregularmente extinta, outros serão os responsáveis tributários, sem qualquer envolvimento da WB & Cia. Ltda. e do próprio imóvel da R. São Paulo n. 996;

VII - que o prosseguimento da execução contra a WB & Cia. Ltda. fere preceitos legais fundamentais para que o título extrajudicial de execução, guarnecido da presunção legal "juris tantum" de certeza e liquidez, possa lhe ser oposto;

VIII - que, ainda que fosse viável o prosseguimento da execução contra WB & Cia. Ltda., não se lhe poderia exigir penalidades, nem outros a crêscimos.

O Código Tributário Nacional - CTN, trata da responsabilidade tributária no Capítulo V do Título II do Livro Segundo, artigos 128 a 138. Tem disposição geral no art. 128, trata da responsabilidade dos sucessores nos art. 129 a 133, da responsabilidade de terceiros nos art. 134 e 135 e da responsabilidade por infrações nos art. 136 a 138.

É disposição geral aquela segundo a qual a atribuição de responsabilidade a terceira pessoa requer três condições cumulativas (art. 128):

- previsão expressa em lei;
- vinculação da terceira pessoa com o fato gerador da respectiva obrigação;
- previsão de exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou sua manutenção em caráter supletivo.

Com efeito, reza o art. 128:

"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." (grifo meu)

A partir daí, o CTN observa esses preceitos gerais básicos ao tratar de todas as situações particulares.

Com efeito, os adquirentes de bens imóveis subrogam-se nas obrigações tributárias relativas à propriedade imobiliária, seu domínio útil ou posse (art. 130), assim como respondem pelos tributos relativos aos bens em geral, que tenham adquirido ou que lhes tenham sido atribuídos, os adquirentes, remitentes, sucessores "causa mortis" ou cônjuges meeiros, e o próprio espólio (art. 131).

Da mesma forma, respondem por tributos anteriores relativos à pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada, a pessoa jurídica que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, aplicando-se idêntico tratamento ao sócio remanescente que, após a extinção da pessoa jurídica, continue a exploração da respectiva atividade (art. 132).

Paralelamente, aquele que adquirir 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 a data da aquisição (art. 133).

O ponto comum entre todos os casos de responsabilidade por sucessão, e também de qualquer deles com a disposição geral do art. 128, é a vinculação do sucessor com o fato gerador, representada pela aquisição de um bem ou de um conjunto ou universabilidade de bens a que a obrigação tributária seja relativa.

Vale dizer, a responsabilidade por sucessão é restrita às obrigações tributárias cujos fatos geradores tenham vinculação com os bens adquiridos pelo sucessor. Por isso, a lei não admite o alargamento da responsabilidade a terceiros, por obrigações tributárias cujos fatos geradores sejam desvinculados diretamente dos bens transmitidos.

Nota-se, igualmente, que a responsabilidade de terceiros, prevista nos art. 134 e 135, também requer a vinculação destes com o fato gerador.

Assim, o art. 134 alude à responsabilidade solidária com o contribuinte, atribuída a terceiros em relação aos atos em que intervierem ou às omissões de que forem responsáveis, portanto, a atos ou omissões de que o responsável seja partícipe.

Por sua vez, o art. 135 trata da responsabilidade pessoal decorrente dos atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei ou do contrato, isto é, abarca as obrigações tributárias de correntes de atos de que o terceiro tenha participado direta e pessoalmente.

Finalmente, os art. 136 a 138, disciplinam as responsabilidades por infrações, e coerentemente com as disposições que lhes precedem no código, referem-se aos agentes dos atos, ou seja, às pessoas que tenham participação direta na infração à lei tributária.

Não será demais acrescentar que a estreiteza da responsabilidade de terceiros, ou melhor, sua responsabilização restrita aos rigorosos limites prefixados em lei e só abrangente de situações ou fatos imponíveis com os quais tenham qualquer relação ou vinculação, é corolário do princípio maior, dominador e informador do direito tributário brasileiro, qual seja, o princípio da mais

estrita e absoluta legalidade em matéria de esta belecimento do fato gerador, sua base de cálculo e sua alíquota, assim como da respectiva sujeição passiva (Constituição Federal, art. 19, inciso I, e 153, parágrafos 2º e 29; CTN, art. 97).

O tipo cerrado, que caracteriza a obrigação tributária constitucionalmente válida, re quer a participação direta e natural do contribuinte no fato de tributação, ou que o terceiro a quem a lei atribua a responsabilidade tributária tenha alguma vinculação com o fato de tributação.

Não fosse assim, ruiria todo o sistema constitucional tributário, e inúteis seriam as disposições constitucionais discriminativas das rendas tributárias, assim como as normas gerais de direito tributário baixadas pelas leis complementares da Constituição Federal, particularmente' pelo CTN.

Com efeito, se a lei pudesse atribuir a qualquer um, estranho ao fato gerador, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, perde riam qualquer sentido e qualquer aplicação efetiva as disposições constitucionais e complementares a tributivas da competência tributária ao ente públi co tributante e delimitadoras dessa competência.

Por exemplo, se qualquer um pudesse ser colocado pela lei ordinária na condição de sujeito passivo, contribuinte ou responsável, seria de total inutilidade efetiva o conjunto de disposições' constitucionais e infra-constitucionais que permite a União cobrar imposto sobre a renda (Constituição, art. 21, inciso IV), define o fato gerador do imposto sobre a renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43) e define o contribuinte do imposto sobre a renda como sendo o adquirente da referida disponibilidade' (CTN, art. 45).

Realmente, ocorrendo a hipótese prevista nos art. 21, inciso IV, e 43, a imposição tributária só pode ser feita sobre a pessoa que revista a condição aludida no art. 45, ou outra condição de vinculação com o fato gerador (CTN, art. 45, parte final e parágrafo, e art. 121 e 128). Se tal imposição fosse feita a um estranho ao fato impositivo, por exemplo, ao vizinho do adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o que lhe fosse arrecadado compulsoriamente não seria imposto de renda, nem sequer seria ele sujeito passivo' de qualquer obrigação tributária, mas, sim, de confisco.

Seria o mesmo que, ocorrendo fato definido como crime, a lei imputasse a outrém, que não o autor ou o co-autor (pessoas vinculadas ao fato), a responsabilidade penal.

Assim, o sujeito passivo, seja o contribuinte, seja o responsável, tem que apresentar necessariamente alguma relação com o fato gerador da obrigação tributária, para que a exação guarde conformidade com o tipo tributário constitucionalmente válido.

De mais a mais, e como consequência do mesmo preceito, a sujeição passiva requer a vinculação do contribuinte ou responsável com o fato econômico revelador da riqueza tomada como suporte da incidência tributária, dado que toda obrigação tributária assenta sobre fatos econômicos ou sobre o substrato econômico subjacente aos fatos jurídicos que constituem os fatos geradores.

Nesta ordem, é juridicamente inviável a colocação de qualquer pessoa destituída da referida vinculação com o fato econômico, porque não participante direta ou indiretamente do fato gerador, na condição de contribuinte ou de responsável.

O acatado tributarista Henry Tilbery, foi assim citado em trabalho de Onaldo Franco Jannotti publicado na Revista de Direito Tributário 5/159:

"Henry Tilbery fez valiosas considerações sobre o assunto, a partir da evolução da matéria, em diversos textos, desde o anteprojeto de Rubens Gomes de Souza, de 1953, até a redação atual do art. 128 do Código. Assim, temos: anteprojeto: "Art. 163 - ... a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida ..."; acréscimo sugerido por Gilberto Ulhôa Canto: "Art. 163 - ... desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação ..."; projeto do CTN (1954 Osvaldo Aranha): "Art. 164 - ... a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador ..." (os grifos são do autor)

O projeto foi alterado, resultando o art. 128, que fala em "... terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação ..." Nota-se portanto, que foi deliberadamente suprimida a expressão "de fato ou de direito", constante do projeto. São considerações de Henry Tilbery: "O resultado dessa evolução demonstra que o legislador ordinário, na escolha do sujeito passivo indireto, pelo CTN atual está limitado pela condição do "vínculo ao fato gerador da respectiva obrigação". Qual é o alcance dessas palavras?

O projeto de Código Tributário Nacional usou as palavras "vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador"; na redação final do art. 128 do CTN são omitidas as palavras "de fato ou de direito". Logo poderia se argumentar que, tratando-se de uma norma de direito, que fala em "vínculo ao fato gerador", tal vínculo unicamente pode ser vínculo de direito, mesmo porque as palavras "de fato" constantes do Projeto, não foram incluídas na redação final. Não é assim que entendo. Pelo contrário, a mim parece que a supressão das palavras "de fato ou de direito" provavelmente só foi devida ao motivo de terem sido consideradas redundantes. Quando o Código fala em "vínculo ao fato gerador da respectiva obrigação", sem especificar a natureza do vínculo, escolheu a redação mais ampla, querendo abranger vínculos jurídicos, fáticos, econômicos - em suma, qualquer vínculo - atingindo todas as faces do fato gerador, lembrando as palavras de Amílcar de Araújo Falcão, que "o fato gerador é um fato econômico ao qual o Direito empresa relevo jurídico".

É lógico que, "vínculos a algo que é um fato, são também vínculos fáticos" ("Responsabilidade Tributária", in Direito Tributário 2, coletânea, S. Paulo, Buschatsky, 1972, pp. 86 a 88)."

Ora, no caso em análise, trata-se de imposto de renda devido pela CB Ltda., porque esta adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos e, por conseguinte, se tornou sujeito passivo da correspondente obrigação tributária.

Já a WB & Cia. Ltda., que não adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e proventos que constituem o fato gerador e a base de cálculo da obrigação tributária da CB Ltda., é absolutamente estranha à essa relação jurídica tributária, porque não tem qualquer relação ou vinculação com o respectivo fato gerador.

Convém lembrar que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), que o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114), e que o crédito tributário correspondente é constituído pelo lançamento, que é o procedimento administrativo privativo da autoridade lançadora, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e o tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor as penalidades cabíveis (art. 142).

Nestas condições, a WB & Cia. Ltda., pessoa jurídica estranha à situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, não pode ser identificada como sujeito passivo.

Não o é por sujeição direta na qualidade de contribuinte, e não o é por sujeição indireta

na qualidade de responsável. Não o é porque não participou do fato econômico tomado como substrato da tributação, com ele não se vinculando, quer como contribuinte, quer como responsável. Em particular quanto a esta última condição, jamais poderia ser colocada no polo passivo da relação jurídica tributária como responsável, eis que, como se viu pelo preceito genérico do art. 128 do CTN, o responsável deve ser sempre uma pessoa "vinculada ao fato gerador". No caso particular não há qualquer vinculação, nem por aquisição do bem a que o fato gerador seja referente.

Que vinculação WB & Cia. Ltda. tem com o fato que gerou a obrigação da CB Ltda.? Nenhuma, nem mesmo por ter adquirido o prédio em que esta operava, ou por nele explorar o mesmo ramo de negócio, ou pelo fato da contribuinte do imposto ter cessado suas atividades, eventualmente sem bens para garantir sua obrigação, ou por que no passado tenha havido sociedade em conta de participação entre as duas pessoas jurídicas, aspectos particulares estes que serão analisados adiante.

Não havendo vinculação da WB & Cia. Ltda. com o fato gerador do imposto de renda sob cobrança, ela que não é seu contribuinte, não pode ser responsável porque não se enquadra em nenhuma das hipóteses expressas de responsabilidade, arroladas nos art. 129 e seguintes do CTN.

Efetivamente, o imposto de renda devido ' pela CB Ltda. nada tem a ver com a propriedade imo**u** biliária adquirida pela WB & Cia. Ltda., ou com outros bens integrados a essa propriedade: portano, inaplicáveis os art. 130 e 131 do CTN.

Outrossim, não houve fusão, transformação ou incorporação da CB Ltda., nem a WB & Cia. Ltda. tinha participação no capital social dessa pessoa jurídica, que lhe permitisse enquadrar-se na hipótese de extinção da pessoa jurídica e continuação' do negócio por sócio remanescente: logo, inaplicável o art. 132 do CTN.

Da mesma forma inservível o art. 133 para transferir a responsabilidade tributária da CB Ltda. para WB & Cia. Ltda. porque esta não adquriu qualquer fundo de comércio ou estabelecimento' daquela, e muito menos o fundo de comércio ou esta**e**lecimento a que o imposto de renda exigido seja relativo. Chamo especial atenção para a distinção contida no enunciado anterior, e que desenvolverei com maior profundidade em II abaixo.

Por outro lado, à toda evidência, da mais simples leitura dos art. 134 a 138 deflui sua total inaplicabilidade à espécie ora em estudo.

Por conclusão inarredável, inexiste qualquer fundamento legal para transferir a responsabilidade tributária a WB & Cia. Ltda.

A despeito da clareza meridiana desta conclusão emergente da correta exegese da legislação fundamental, sistematicamente considerada, como toda a contenda judicial gira em torno da alegada responsabilidade por sucessão, regida pelos art. 129 a 133 do CTN, os itens seguintes deste parecer são dedicados à análise mais detalhada dos dispositivos que merecem maior investigação face à determinadas circunstâncias fáticas existentes ou alegadas pelas partes, circunstâncias estas que levarei em consideração como existentes para efeito de poder apreciar o direito a elas aplicável, sem descer à minúcia de verificar as provas de sua ocorrência efetiva.

Observo, entretanto, que também se deverá levar em consideração os dispositivos relativos à responsabilidade tributária previstos especificamente na legislação ordinária do imposto de renda, os quais confirmarão e reforçarão a inexistência de responsabilidade da WB & Cia. Ltda. pela dívida de imposto de renda da CB Ltda.

Assim, a aquisição do prédio industrial em que operava a CB Ltda. pode conduzir à indagação sobre a aplicabilidade do art. 133 do CTN, que agora transcrevo para mais detido exame:

"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 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."

A aquisição do prédio da Rua São Paulo n. 996, ainda que guarnecido de um ou de alguns bens móveis, não se confunde com a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento industrial, comercial ou profissional.

Ademais, o imposto de renda devido pela ' CB Ltda é imposto cujo fato gerador não tem qual quer relação com o referido imóvel, razão pela qual em nenhuma instância de raciocínio ele pode ser transferível a qualquer adquirente desse imó vel.

É preciso bem compreender o sentido e o alcance do art. 133 para evitar indevidas conclu sões, e adianto mesmo que a exata compreensão já tem sido atingida, não sã em doutrina e jurispru dência, mas pelo próprio fisco federal, sempre de maneira incontroversa.

Prefiro inverter a ordem e iniciar pela referência à posição do próprio fisco federal.

Justifico esta preferência por duas ra zões básicas.

A primeira é que a Fazenda Nacional pro nunciou-se a respeito da matéria através de atos normativos, aos quais o CTN atribui a natureza de normas complementares da legislação tributária (art. 100, inciso I). Muito embora o alcance e o conteúdo dos atos normativos devam se ater aos das leis a que se referem, de tal arte que, em não o fazendo, ultrapassam os limites da legalidade ,

toda vez que se mantenham dentre desses limites surgem como normas complementares de grande utilidade na interpretação e aplicação da legislação tributária.

A segunda razão é que, revestido dessa condição de norma complementar, o Parecer Normativo CST n. 20/82 coloca-se em frontal oposição à própria pretensão fazendária manifestada contra a WB & Cia. Ltda. Ou seja, é a autoridade competente para expedir atos normativos (vide CTN, art. 100, inciso I), estes de vinculação obrigatória dos demais órgãos fazendários, quem exclui a caracterização da ocorrência da sucessão no caso concreto em foco.

Diz a ementa do Parecer Normativo CST n. 20/82:

"Ocorre sucessão empresarial, para efeitos do art. 54, a, do DL 5844/43 (art. 149 do RIR/80), quando há aquisição de universalidade constituída por estabelecimento comercial ou fundo de comércio, assumindo o adquirente o ativo e passivo da firma ou sociedade." (grifei)

No corpo do ato normativo lê-se:

"3. A responsabilidade tributária por sucessão foi amplamente estudada pelo Parecer Normativo CST n. 02/72 (DOU de

17.03.72), à luz do artigo 133 do Código Tributário Nacional onde ressalta o se guinte conceito:

"5 - Resta examinar o que seja "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial". Essas expressões são sinônimas. "Fundo de comércio" é expressão importada do francês "fonds de commerce" que corresponde à expressão vernácula "estabelecimento comercial". Designa o com plexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. "É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer seus elementos (Bento de Faria, Direito Comercial; Hanus, Études du fonds de commerce)".

(...)."

Com apoio na conceituação supra, citado PN conclui:

"9 - De se sublinhar, outrossim, que a aquisição suscetível, de determinar a transmissão de responsabilidade tributária é apenas a que tem por objeto o fun do de comércio, ou, ao menos, um estabelecimento comercial, pois o CTN não atribui aquele efeito (sucessão de responsabilidade tributária) à aquisição de ape nas parte de bens que pertençam a um estabelecimento comercial."

4. O Parecer Normativo CST n. 489/70 (DO de 11 de dezembro de 1970), examinou hipótese em que o titular de empresa individual "forma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, admitindo três sócios e se capitalizando na mesma com o acervo da extinta firma individual ,

assumindo seu ativo e passivo" (item 2), tendo concluído que, no caso, não ocorre nem extinção da empresa nem redução de seu capital, e sim "uma operação de sucessão, na qual a sucessora assumiu integralmente o ativo e passivo da sucedida." (item 5).

5. Esse entendimento administrativo, no sentido de que a transferência do patrimônio líquido acarreta sucessão tributária, é corroborado pelos Pareceres Normativos CST nºs. 376/70 (DO de 29.10.70 e 362/71 (DO de 03.08.71))."

6. Aliás, o sobredito ponto de vista fiscal está assentado de longa data, como se pode conferir com decisões da extinta Divisão do Imposto de Renda, comentadas por Tito Rezende sob o n. 533 na "Revista Fiscal" de 1942 e n. 102 na "Revista Fiscal" de 1943 (apud Tito Rezende, Imposto de Renda, Anotações, 2a. ed., 1953, p. 385), a saber:

"Apesar da redação do art. 54, a, - não encontramos, nem no Código Comercial, nem em outra lei, a definição do que se deva entender por sucessão. Na vida comercial, considera-se geralmente sucessora a firma que assume o ativo e o passivo de outra."

7. A propósito, J. X. Carvalho de Mendonça (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Livr. Fr. Bastos, 1945, vol. II, p. 243, n. 272), ensinava que a sucessão comercial corresponde a "aquisição do ativo e passivo do negócio comercial", acrescentando que, em vista disso, o sucessor "continua a pessoa do sucedendo com os mesmos direitos e obrigações deste."

8. Assim, para os efeitos da legislação' do imposto sobre a renda e com base nos conceitos acima mencionados, pode-se deduzir o que segue.

8.1 - A transferência do patrimônio líquido da empresa individual, ou seja, o negócio em que o adquirente assume inte
gralmente ativo e passivo, caracteriza a
hipótese de "sucessão", na forma da
legislação em vigor", à qual se reporta
o art. 54, a, do DL n. 5844/43. Incidir
rá no caso, portanto, a regra contida no
art. 149 do RIR/80, sem que possa incid
ir, concomitantemente, a norma do art.
152 do mesmo Regulamento.

8.2 - A transferência do patrimônio líquido
de sociedade em favor de firma in
dividual que assuma integralmente ativo
e passivo, tipifica-se, igualmente, como
caso de sucessão segundo a legislação in
dicada." (çrifos meus)

Para o próprio fisco federal, portanto, em reiteradas manifestações aludidas ou contidas no Parecer Normativo CST n. 20/82, a sucessão tribu
tária tipifica-se pela:

- aquisição da universabilidade do patri
mônio líquido da empresa sucedida, isto
é, a integralidade de seu ativo e pas
sivo.

Melhor dizendo, a sucessão caracteriza-se pela aquisição de todo o patrimônio líquido da empresa, ou de uma parte substancial dele, substanç

cial a ponto de estabelecer a necessária correlação ou vinculação entre essa parte adquirida e o imposto objeto da sucessão, cuja aferição depende do imposto que estiver sendo considerado como transferível por sucessão.

Ao contrário, ainda segundo o fisco federal, a sucessão não se tipifica pela:

- aquisição de apenas parte dos bens que pertençam a um estabelecimento comercial

Sendo esta a situação concreta sob exame, em que a WB & Cia. Ltda. adquiriu um prédio com um ou alguns bens móveis a ele acrescidos, não adquirindo a universalidade do patrimônio líquido da CB Ltda. representada por seu ativo e passivo, não há que se falar em sucessão. Outrossim, a aquisição do imóvel não representa sequer aquisição de parte substancial do patrimônio da CB Ltda., substancial a ponto de vincular esse bem com o imposto de renda devido pela empresa alienante, porque esse imposto não é relativo ao bem imóvel. No desenvolvimento deste parecer esta afirmação, subtraída da correta exegese do art. 133 do CTN, ficará melhor compreendida.

A doutrina e a jurisprudência acompanham o entendimento correto da lei, dado pelo próprio fisco, senão vejamos.

Zelmo Denari, em seu livro "Solidariedade e Sucessão Tributária", Ed. Saraiva, 1977, pág. 101 e seg., obra laureada com o "Prêmio Procuradoria Geral do Estado", em 1976, preleciona com clareza:

"Diz o Código que sucessor é aquele que adquire, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

O dispositivo introduz no campo tributário institutos típicos de direito comercial, reclamando, portanto, breve incursão nesse terreno, pelo menos para fixação do alcance incidental da norma, já que o tema não comporta desate em poucas linhas.

Preferiu o legislador referir-se a estabelecimento quando é certo que, em outras passagens, faz alusão a empresa.

São categorias inconfundíveis, como resulta da moderna acepção comercialista. Por estabelecimento se entende o complexo de bens ou serviços organizados para o exercício da empresa. A noção é compreensiva de dois elementos, isto é, um elemento substancial (o complexo de bens ou serviços) e outro elemento formal (organização), de tal modo que, onde houver um complexo de bens simplesmente justapostos, isto é, sem destinação unitária, ter-se-á uma "res composita" e não um estabelecimento, à falta, justamente, do elemento formal finalístico que lhe confere destinação unitária e que é a organização como resultado da atividade do empresário.

Empresa, portanto, é o estabelecimento em quanto resultado da atividade do empresário. Em sua aceção subjetiva é mais do que um estabelecimento, porque é o estabelecimento como organismo vivo, atuante, e que, sob influxo da ação do empresário, integra-se economicamente no ciclo produtivo distributivo. O estabelecimento converte-se em empresa na exata medida em que é acionado para os fins de produção e distribuição de bens ou serviços. Desta consideração resulta que a empresa é o próprio estabelecimento dinamicamente considerado.

À indagação que comumente se faz sobre a possibilidade de existir estabelecimento' sem empresa, devemos responder afirmativamente, pois é o que ocorre na paralisação voluntária (encerramento) ou coacta (falência) da atividade. A recíproca, contudo, não é verdadeira, por isso que não se pode conceber, em linha de princípio, um princípio-motor sem o seu objeto, ou seja, sem a coisa acionada, de onde resulta que a noção de empresa é ontologicamente incindível da de estabelecimento.

Prosseguindo na análise do art. 133 do Código Tributário Nacional, sucessor não é somente o adquirente do estabelecimento, mas também do fundo de comércio.

Acedeu o legislador à suposição, falsa a nosso ver, de que se trata de um instituto autônomo, distinto do estabelecimento. A locução deriva do equivalente "fonds de commerce", do antigo direito francês (sec. XVII) que, em sua origem, designava o conjunto de mercadorias do estoque e as instalações do negócio, compreendendo somente os elementos corpóreos do estabelecimento.

Hodiernamente, contudo, o galicismo jurídico ganhou amplitude e por fundo de comércio tem sido entendido a soma dos elementos corpóreos (móveis, utensílios, máquinas, mercadorias e matérias-primas) e dos elementos incorpóreos (nome comercial, direito de clientela, marcas, patentes de invenção) que compõem o estabelecimento.

Descendo, contudo, às raízes dessas noções, deve-se considerar que a de estabelecimento faz conteúdo seu a categoria menor do fundo de comércio. Quando se diz que o estabelecimento constitui um complexo de bens, aí estão compreendidos não só as coisas corpóreas como as imatérias. Aquelas englobam todo o acervo mobiliário, além dos imóveis com específica afetação empresarial. Dentre os componentes incorpóreos - como o nome comercial, clientela, insígnias, marcas, emblemas, patentes - devem ser incluídas as relações jurídicas ativas (créditos e demais direitos) e passivas (débitos comerciais e obrigações tributárias), compreendendo portanto o ativo e o passivo de uma empresa.

De todo o exposto resulta que estabelecimento e fundo de comércio são expressões sinônimas. Assim, não se perca o intérprete diante da alternativa proposta pelo art. 133 do Código Tributário Nacional: não há qualquer distinção a ser feita entre "fundo de comércio e estabelecimento." (grifei)

O renomado tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, in IOB - Informativo Dinâmico n. 1285, pág. 639, esclarece:

"8 - O conceito de estabelecimento acha-se ligado à empresa (atividade econômica, com a reunião de capital e trabalho alheio, organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços), da qual faz parte. O estabelecimento vem a ser um complexo de bens, corpóreos (bens pertencentes ao ativo fixo da empresa, v. g., imóveis, utensílios, instalações, máquinas, etc., ou ativo circulante, v. g., mercadorias, matérias-primas, bens de consumo, etc.) e incorpóreos (privilégios de invenção, modelos de utilidade, modelos industriais, marcas, nome comercial, título do estabelecimento, segredo industrial, etc), de caráter instrumental, destinados ao exercício da atividade econômica. O estabelecimento, conforme vemos, caracteriza-se como um complexo de bens com caráter instrumental, qual seja, organizado para o exercício da atividade da empresa (comercial, industrial ou de prestação de serviços). A doutrina é pacífica quanto a tal entendimento, conforme podemos nos certificar através dos pronunciamentos de inúmeros tratadistas, dentre os quais, sem escolha, destacamos:

- estabelecimento é o "complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil" (Oscar Barreto Filho, "Teoria do Estabelecimento Comercial", São Paulo, Max Limonad, 1a. edição, 1969, pág. 75);

- estabelecimento é o "complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio" (José Xavier Carvalho de Mendonça, "Tratado de Direito Comercial Brasileiro", Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos, 3a. edição, 1938, vol. V, Livro III, pág. 15);

- o estabelecimento "se forma com as coisas simples ou complexas, singulares ou coletivas, nele intencionalmente reunidas e agregadas em todo para o exercício do comércio ou de indústria" (Waldemar Ferreira, "Tratado de Direito Comercial", São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª edição, 1962, 6.º volume, pág. 7).

Não é outro o entendimento oferecido pelo projeto de lei n. 634, de 1975, ao Código Civil: "Art. 1176 - Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário ou sociedade empresária."

Na essência do estabelecimento estão compreendidos dois elementos essenciais, a saber: um elemento substancial, concretizado no complexo de bens materiais e imateriais; e um elemento formal, caracterizado pela organização que tende a um fim, qual seja, ao exercício da empresa. Onde houver um complexo de bens simplesmente 'justapostos sem organização e destinação' unitária, não existe um estabelecimento, mas sim, mera "res composita". O estabelecimento é uma unidade a serviço de um fim, que é o fim da empresa.

Embora concebido como um complexo de bens corpóreos e incorpóreos, de natureza patrimonial de feição instrumental em relação à atividade econômica da empresa, o certo é que no seu conceito se insere um elemento material ou físico, denominado 'base material que é a sua fixação no espaço. Evidentemente, o complexo de bens organizadamente reunidos deve fixar-se em certo e determinado lugar, isto é, deve situar-se no espaço. Daí a idéia de conceituar-se o estabelecimento como "o local onde se exercita o comércio ou se desenvolve a indústria" (Bento de Faria, "Di

reito Comercial", Rio de Janeiro, Editor' A. Coelho Branco Filho, 1a. edição, 1947, vol. I, Parte Segunda, pág. 357). Estabelecimento é vocábulo derivado de "estabelecer" que nos dá a idéia da ação de estabelecer, de fundar, de fazer firme, firmar. Estabelecer-se é tornar-se estável, é fazer assento em algum lugar no espaço, fixando-se num ponto. Por extensão, o estabelecimento passa a ser o próprio local ou edifício em que a atividade econômica é exercida, compreendendo, portanto, o complexo de bens da empresa, necessários ao desempenho de sua atividade. Esse estabelecimento ou local com a preparação conveniente, pertencente à empresa, não se confunde com o imóvel onde se acha instalada a empresa. Estabelecimento, não é apenas a casa, o edifício, o cômodo (o estabelecimento pode ser objeto de transferência, sendo sua negociabilidade independente do prédio indiscutível). Esse ponto ou lugar onde a empresa tem o seu assento recebe a denominação de estabelecimento, palavra gênero que admite diversas espécies, conforme a hierarquia da empresa (matriz, sede, filial, sucursal, agência, guichê, etc.) ou o ramo da atividade (v. g., bar, livraria, garagem, hotel, padaria, sapataria, tipografia, fabrica, armazém, escritório, atelier, consultório, etc.)

De se observar que o estabelecimento não se presume. Complexo de bens utilizados para o exercício da atividade econômica, o estabelecimento deve fazer parte da empresa (órgão em funcionamento), como sua unidade física ou material, à semelhança da peça de uma máquina. Não constituem estabelecimento, assim, um local de empréstimo em outra empresa, para a troca de roupa dos operários. Muito menos um local

pertencente à outra empresa, cedido para reunião de técnicos ou mesmo para alojamento do pessoal, inclusive com o fornecimento de água, energia elétrica, ramal telefônico, etc. Na hipótese da empresa realizar análises técnicas fora de seu estabelecimento, "in loco", em lugar pertencente à outra empresa, que lhe oferece uma sala apropriada para revelações e outras técnicas, permitindo a obtenção de um resultado imediato do teste, evidentemente tal local de atividade não constitui estabelecimento da prestadora de serviços. Estabelecimento é sempre um organismo econômico da empresa, na sua complexidade de bens instrumentais, de que o local ou ponto se apresenta como um dos seus elementos constitutivos."

À luz dos ensinamentos retro-transcritos, é forçoso concluir que a simples aquisição do prédio em que operava a CB Ltda. não induz em sucessão tributária, porque:

- não foi adquirido o complexo de bens corpóreos e incorpóreos organizados para o exercício da empresa, ou seja, o estabelecimento concebido como organismo econômico da empresa, na sua complexidade de bens instrumentais;
- mas, sim, foi adquirido apenas o imóvel onde se achava instalada a empresa.

Particularmente importante e percuciente' é a observação de que o local físico onde se situa o estabelecimento é apenas um dos elementos constitutivos da empresa, podendo o estabelecimento, que é o organismo econômico da empresa, ser objeto de transferência independentemente da negociação do prédio.

A contrário senso, o local físico, isto é, o prédio, pode ser negociado sem que aí se compreenda a transferência do estabelecimento, isto é, da universalidade dos bens corpóreos e incorpóreos que constituem o organismo econômico da empresa.

Nestas circunstâncias, de mera aquisição do imóvel, a regra legal de sucessão não é a do art. 133 do CTN, mas, sim, a do art. 130, "in verbis":

"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."

Realmente, aquele que adquirir imóvel responde tão somente pelos tributos anteriores vinculados à propriedade imobiliária, não só por força do art. 130, mas também em razão da regra matriz do art. 128, segundo a qual a responsabilidade pode ser atribuída por lei à "terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária."

Ora, a vinculação está nitidamente feita com a propriedade imobiliária adquirida, jamais com a empresa ou seu estabelecimento que operava no mesmo imóvel.

O imposto sobre a renda, note-se com atenção, não incide sobre a propriedade imobiliária, mas sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos pela empresa e por seu estabelecimento que atua no imóvel, ou em qualquer outro local, muitas vezes em vários locais.

O imposto sobre a renda, não tem fato gerador vinculado à propriedade imobiliária, mas, sim, vinculado a um amplíssimo complexo de atos praticados no desenvolvimento da vida econômica da empresa e do seu estabelecimento, atos esses cujo local de prática é irrelevante, podendo ser num local ou em mais de um, e muitas vezes até em

locais pertencentes a terceiros, como é o caso de lucros obtidos em aplicações financeiras feitas em instituições bancárias.

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

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

Daí mesmo porque o fisco admite, em havendo sucessão, que os próprios livros de contabilidade da sucedida continuem em uso pela sucessora. É o Parecer Normativo CST n. 376/70 que dispõe:

"Sucessão de empresas comerciais, assumindo a sucessora o ativo e passivo da sucedida: - permitida a utilização dos

livros comerciais iniciados por esta, me
diante lavratura do termo de transferên-
cia previsto no art. 15 e parágrafo úni-
co, do Decreto n. 64567, de 22.5.1969."^{III}
(grifei)

É evidente que apenas ocorrendo a suces-
são do estabelecimento, corretamente entendido co-
mo o todo orgânico da empresa, pode-se pensar em
transferência simultânea de sua contabilidade.

A contabilidade, reflexo e registro gráfi-
co do organismo econômico que constitui a empresa,
revelador do patrimônio líquido da empresa, na
sucessão pode seguir com esse organismo e esse
patrimônio líquido transferido a terceiros, parte
que dele é.

É evidente, também que na simples venda
do imóvel em que opera a empresa e seu estabeleci-
mento, por não haver sucessão não há como transmi-
tir livros contábeis, que pertencem e ficam com a
empresa alienante, e que não pertencem ao imóvel'
nem com ele podem seguir.

Acresce ainda que a aquisição do estabele-
cimento, como visto, pode ser feita sem envolver'
a aquisição do imóvel.

Um exemplo ilustra a assertiva. O estabe-
lecimento, unidade operacional, organismo econômico

da empresa pode ser vendido a uma pessoa, e o local onde ele se situa pode ser vendido a outra pessoa: esta sucede apenas na responsabilidade pelo imposto sobre a propriedade imobiliária (art. 130), ao passo que aquela primeira sucede na responsabilidade pelo imposto de renda devido pelo estabelecimento (art. 133).

O mesmo ocorre se o estabelecimento opera em local alugado. A venda do estabelecimento, com sua transferência física para outro local, subroga o adquirente do estabelecimento nos ônus tributários por este devidos até a data do ato. Não assim com terceiros que passem a utilizar o mesmo espaço físico anteriormente ocupado pelo estabelecimento, ainda que explorando a mesma atividade.

Neste sentido, em hipótese semelhante, o fisco também já se pronunciou pela negativa da sucessão, através do Parecer Normativo CST n. 2/72, "verbis":

"7. A conclusão acima enunciada baseia-se em duas razões, suficientes de "per si": la.) os modos de aquisição do domínio são os referidos nos artigos 530, 592 e seguintes do Código Civil e ali não há referência a locação; a transmissão da propriedade é efeito estranho à locação; 2a.) mesmo a aquisição de máquinas não é suficiente para os fins do artigo 133 mencionado, eis que ali se cogita de

aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, que é muito mais abrangente , pois compreende também o aviamento, a insígnia, os bens do ativo, etc. etc."

Aliás, não fosse assim, chegar-se-ia ao absurdo de impedir, sob pena de sucessão tributária generalizada, indiscriminada e desvinculada ' do fato gerador, que qualquer pessoa pudesse ocupar o mesmo local e utilizá-lo para a finalidade ' a que está destinado.

Numa situação como a presente, em que o imóvel da R. São Paulo n. 996 está preparado para a exploração do comércio de café, qualquer ocupante futuro desse prédio, utilizando-o na sua finalidade própria, seria absurdamente considerado sucessor tributário.

Vale lembrar aqui a lição de mestre Carlos Maximiliano, em sua clássica obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Livraria Freitas Bastos, 3a. ed., pág. 205:

"DEVE O DIREITO SER INTERPRETADO INTELI GENTEMENTE: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes e impossíveis."

O absurdo se evita pela correta exegese do texto legal, e pela exata compreensão do termo "estabelecimento" no fim específico do art. 133 do CTN.

Antes da CB Ltda. outro estabelecimento utilizou efetivamente, ou pode ter utilizado o imóvel para a mesma atividade, assim como, depois dela, a WB & Cia. Ltda. e outros estabelecimentos virão a utilizá-lo. Consta, mesmo, que a MC S/A. , já o utiliza e, apesar de idêntico objeto social , não é sucessora tributária da CB Ltda.

Nas sucessivas transferências do uso do local, ainda que para exploração de sua finalidade específica, jamais haverá sucessão tributária de corrente destes únicos fatos, os quais não traduzem aquisição do estabelecimento.

Não impressiona nem destrói a conclusão acima a circunstância de que a WB & Cia. Ltda. adquiriu o imóvel com algum ou alguns bens "móveis" a ele aderentes, porque tudo se traduz numa única propriedade imobiliária, consoante a definição do Código Civil, art. 43, inciso III (imóveis por destinação intelectual), do que bem dá conta a matrícula imobiliária abrangente do prédio e seus bens "móveis".

Uma outra situação corrente põe à calva o exato sentido do termo "estabelecimento", utilizado no art. 133 do CTN, e as respectivas finalidades.

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

O imposto de renda, vinculado ao patrimônio líquido total, só pode se transferir por sucessão se houver aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa, quando até a contabi

lidade pode ser transferida, tudo como reconhece o próprio fisco federal.

De tudo o que foi dito, e da exata conceituação de estabelecimento, verifica-se a importância e a aplicação coerente das observações constantes de I retro.

Lá está dito que a responsabilidade tributuária, assim como a sujeição passiva direta do contribuente, pressupõe a vinculação do responsável ' com o fato gerador da obrigação tributária.

Lá está realçado, no tocante ao art. 133' do CTN, que a vinculação do responsável com o fato gerador, exigida em geral pelo art. 128, e repetida em particular pelo art. 133, restringe-se, sem alargamentos, aos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido.

Aliás, é o art. 133 que literalmente comanda a existência de sucessão restrita aos "tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido".

Aqui, visto o conceito de estabelecimento, que não se confunde com o prédio e seus acréscimos, conclui-se duplamente que:

1a. - não houve aquisição de estabelecimento pela simples aquisição do prédio;

2a. - o imposto sobre a renda em cobrança, sendo relativo ao estabelecimento, entendido como a universalidade do patrimônio líquido da empresa, e não sendo relativo ao prédio (relativo a este é o imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana), não se transfere ao adquirente do prédio, que nenhuma vinculação tem com o respectivo fato gerador.

Mesmo porque, para a alienação do imóvel, outro é o dispositivo legal de proteção do crédito tributário, qual seja, a presunção absoluta de fraude na alienação de bens do sujeito passivo por dívida ativa já em fase de execução (CTN, art. 185).

Ou seja, ao prédio se vincula o imposto territorial e predial urbano (art. 130), e à sua alienação se opõe a presunção do art. 185, quando cabível.

Afora isto, qualquer outra exigência baseada em outros dispositivos legais inaplicáveis à simples transferência do imóvel, representa alargamento ilegal da via jurídica de responsabilização de terceiros.

Devo arrematar dizendo que a jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos em tudo confirma as premissas e as conclusões acima, segundo se nota pelas ementas adiante transcritas:

- TFR - 2a. Turma - AP 34960 - DJU de 12.02.1973:

"Empresa que adquire equipamentos de outra sociedade.

Seu pessoal foi transferido para a compradora que, também, teve transferida a autorização governamental para explorar o ramo de negócio.

Sucessão caracterizada."

- TFR - 2a. Turma - AP 34914 - DJU de 26.2.1973:

"Responsabilidade por sucessão.

O simples fato de, no local onde comerciava o devedor, estar estabelecida firma explorando o mesmo ramo de negócio, por si só, não gera a certeza de que ocorrera sucessão."

- TFR - 1a. Turma - AP 33920 - DJU de 19.3.1973:

"Não caracteriza "sucessão" para os e feitos do art. 4º, VI do DL 960-38, e do art. 133 do Código Tributário Nacional, a simples aquisição de alguns bens do devedor."

- TFR - 2a. Turma - AP 35202 - DJU de 18.6.1973:

"O executivo para cobrança de contribuições somente pode ser dirigido contra o respectivo devedor. Para que um terceiro responda pela dívida é necessário que haja sucedido ao executado. Todavia não constitui sucessão a compra a outrem de alguns objetos que teriam pertencido ao contribuinte. O caso não constitui aquisição de fundo do comércio ou qualquer forma de substituição no negócio. Por outro lado, se o INPS dispõe de outros meios para exigir o seu crédito, o certo é que deve tomar as medidas correspondentes e não insistir numa execução errada."

- TFR - REO 37616 - DJU de 27.5.1975:

"Não basta para caracterizar a "sucessão" o exercício de atividade comercial semelhante à da devedora, no mesmo local, em se tratando de uma bomba de gasolina, isto é, imóvel com destinação especial."

Nesses julgados, a sucessão foi admitida quando se constatou a ocorrência de transferência

do fundo de comércio ou estabelecimento (AP 34960), e se a inadmitiu nos demais casos iguais ao que ora estudamos.

Em suma, WB & Cia. Ltda. não adquiriu o fundo de comércio ou estabelecimento da CB Ltda. WB & Cia. Ltda. tinha, há muitos anos da aquisição do imóvel da CB Ltda., seu próprio fundo de comércio ou estabelecimento, explorava antes em outro local, e passou a explorar depois na R. São Paulo n. 996, o seu próprio fundo de comércio ou estabelecimento. A CB Ltda., por sua vez, com fundo de comércio ou estabelecimento distinto do da WB & Cia. Ltda., não o transferiu a esta juntamente com a venda do imóvel, mesmo porque o transferiu para outro local, onde continuou com sua existência própria e independente da WB & Cia. Ltda.

Em conclusão e decorrência disso, WB & Cia. Ltda. não responde pelo imposto de renda devido pela CB Ltda., sendo sua responsabilidade limitada a qualquer imposto diretamente relativo ao imóvel que adquiriu, ou seja, ao imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana.

- III -

Creio já estar suficientemente esclarecido do que é irrelevante para caracterizar a sucessão

o simples fato da WB & Cia. Ltda. explorar no mesmo local o mesmo ramo de negócio antes explorado' pela CB Ltda. Já citei, inclusive, jurisprudência neste sentido.

No art. 133 do CTN, a sucessão não se caracteriza pela exploração do mesmo ramo de negócio no mesmo local.

Ao contrário, no art. 133 a sucessão se caracteriza pela conjunção de dois fatores:

- aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento;
- continuação da exploração do fundo de comércio ou estabelecimento adquirido.

Dáí se conclui que, falhando um desses pressupostos, inexistente sucessão.

No caso concreto sob análise, falham os dois pressupostos, porque:

- WB & Cia. Ltda. não adquiriu fundo de comércio ou estabelecimento da CB Ltda.;
- por consequência, WB & Cia. Ltda. não continuou a exploração do fundo de comér

cio ou estabelecimento da CB Ltda.;

- mas, WB & Cia. Ltda. adquiriu o imóvel e passou a explorar o seu próprio fundo de comércio ou estabelecimento no local onde antes a CB Ltda. explorava o dela.

A coincidência de ramo de negócio e local, este inclusive com finalidade própria do ramo, é absolutamente imaterial para acarretar a suces
são tributária.

Repito aqui a transcrição dos julgados no agravo de petição n. 33920 e na remessa "ex offi
cio" n. 37616, respectivamente:

"Responsabilidade por sucessão.

O simples fato de, no local onde comer
ciava o devedor, estar estabelecida fir
ma explorando o mesmo ramo de negócio ,
por si só, não gera a certeza de que ocor
rera sucessão."

.....

"Não basta para caracterizar a "sucessão"
o exercício de atividade comercial seme
lhante à da devedora, no mesmo local, em
se tratando de uma bomba de gasolina, is
to é, imóvel com destinação especial."

Também é irrelevante para afirmar a sucessão o fato da CB Ltda. ter ou não ter continuado a explorar o mesmo ramo de negócio.

Como já visto anteriormente, só haveria sucessão se o fundo de comércio ou estabelecimento da CB Ltda. tivesse sido adquirido pela WB & Cia Ltda., o que não ocorreu.

Destarte, a CB Ltda., quando se transferiu para novo local, inclusive efetuando as competentes alterações nos seus cadastros fiscais, na verdade transferiu para o seu novo local o mesmo fundo de comércio ou estabelecimento que antes mantinha na R. São Paulo n. 996.

Daí para frente, se explorou ou não o seu ramo de negócio é fato estranho à definição legal de sucessão tributária. Este fato só é relevante para graduar a responsabilidade se a sucessão estiver estabelecida anteriormente por outras razões (aquisição e continuidade de exploração de fundo de comércio ou estabelecimento).

Explico melhor. O "caput" do art. 133 de fine quando ocorre sucessão, e para tanto não se

vale do fato da sucedida continuar ou não a exploração do mesmo ramo. Diz a cabeça do artigo:

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de ou tra, 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 a data do ato:"

Portanto, para a definição da sucessão não se cogita da sucedida continuar ou não as práticas de seu ramo de atividade.

Todavia, se na primeira etapa, pela regra do "caput" se constatar que há sucessão, aí sim, em segunda fase de aplicação da norma, a graduação da sucessão dependerá dos incisos I e II, os quais rezam:

"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."

Todavia, no caso presente, em que não há sucessão porque não houve aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento ("caput"), é irrelevante perquirir sobre se a CB Ltda. prosseguiu explorando o seu ramo de negócio, porque não há responsabilidade a ser graduada.

- V -

A circunstância de que, no passado, a CB Ltda. e a WB & Cia. Ltda. tenham mantido sociedade em conta de participação, sendo esta sócia oculta e aquela sócia ostensiva, também é irrelevante para fazer da sócia oculta responsável tributária pelo imposto de renda da sócia ostensiva.

Desde o Código Comercial, regulador da sociedade em conta de participação, ficou evidente que a sociedade é meramente interna entre os sócios, sem personalidade jurídica ou existência externa perante terceiros, em razão do que:

"Art. 326 - Na sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiro; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato." (grifei)

Ao fisco federal não é estranha a contratação permitida pelo art. 326, eis que o Parecer Normativo CST n. 345/71 veio interpretá-la da seguinte forma:

"O imposto de renda incide, nas sociedades em conta de participação, sobre a parte da receita que tocar a cada sócio, devendo o sócio ostensivo contabilizar, em separado dos lançamentos de sua atividade normal, todas as operações e resultados do empreendimento comum, e efetuar a divisão do que couber a cada participante. Após a divisão, os resultados serão incorporados ao lucro operacional de cada um."

Vale dizer, na sociedade em conta de participação, cada sócio responde pelo imposto sobre a parcela de renda que cada um auferir.

Já por aí se vê que não deve causar forte impressão a ninguém o fato de que a WB & Cia.Ltda. tenha tido participação em negócios da CB Ltda.

Dessa participação, absolutamente legal, eis que regida pelo direito positivo, WB & Cia. Ltda. extraiu uma parcela de lucros e sobre esta pagou o seu imposto de renda (Parecer Normativo CST n. 345/71).

Por outro lado, sobre a parcela de lucros da CB Ltda., incide imposto de renda de responsabilidade exclusiva da sócia ostensiva, sendo impossível ao fisco querer cobrá-lo da sócia oculta (Parecer Normativo CST n. 345/71 e Código Comércio, art. 326).

Atente-se para que não existe um lucro da sociedade em conta de participação, tributável pelo imposto de renda, o qual tenha deixado de ser pago pela CB Ltda.

Se isto ocorresse, poderia causar espécie a WB & Cia. Ltda. participar desse lucro livre de imposto e se escusar de responder pelo imposto da sociedade.

Não, não é assim!

Como explica o Parecer Normativo CST n. 345/71, a sociedade em conta de participação não tem seu próprio lucro tributável. O que existe é lucro de cada participante, tributável separadamente através de cada declaração de rendimentos.

Se a CB Ltda. não pagou imposto de renda, ela deixou de pagar imposto sobre a sua parte nos lucros. Mas sobre a parte da WB & Cia. Ltda. nos lucros, esta o integrou ao seu resultado tributável pelo imposto de renda incidente sobre os seus lucros.

Se é assim, não se pode transmitir responsabilidade a WB & Cia. Ltda. pelo débito tributário exclusivo da CB Ltda.

É tão pacífica esta sistemática que já foi objeto de decisão unânime da Câmara Superior' de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes' do Ministério da Fazenda, através do acórdão n. CSRF/01-0061, de 7.3.1980 (transcrição adiante).

Por outro lado, é tão hermética a separação da responsabilidade de cada sócio participante que o Ato Declaratório Normativo (CST) n.1/80:

"DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o direito de recuperar em Declaração de Rendimentos o imposto de renda retido na fonte em aplicações financeiras ou qualquer outra modalidade de antecipação efetuadas por Sociedade em Conta de Participação, em nome do sócio ostensivo, não pode ser por este repassado aos sócios ocultos."

Ora, se o direito à compensação do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelo sócio ostensivo não pode ser repassado ao sócio oculto, ainda mesmo que os rendimentos tributados na fonte sejam partilháveis com o sócio oculto, como pretender repassar a este o ônus do imposto devido pelo sócio ostensivo sobre a sua parte de renda?

À toda evidência inexistente qualquer responsabilidade do sócio oculto pelo imposto de renda devido pelo sócio ostensivo.

É preciso espancar possível afirmação de que, "in casu", a responsabilidade da WB & Cia. Ltda. decorreria do parágrafo único do art. 132 do CTN, que diz:

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

"In claris cessat interpretatio!"

É tão clara a norma do parágrafo que dispensa interpretação, a partir da constatação que se faz de que ele alude expressamente à "extinção de pessoas jurídicas de direito privado."

Ora, a sociedade em conta de participação não é pessoa jurídica de direito privado, pela própria concepção que lhe dá o art. 325 do Código Comercial:

"Art. 325 - Quando duas ou mais pessoas , sendo ao menos uma comerciante, se reunem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio de terminadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, acidental, momentânea ou anônima; esta sociedade não está sujeita às formalidades prescritas para a formação das outras sociedades, e pode provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais (art. 122)." (grifei)

O acórdão n. CSRF/01-0061, acima citado, reconhecendo as características jurídicas da sociedade em conta de participação, afirma (In "Câmara Superior de Recursos Fiscais-Imposto de Renda - Jurisprudência", Ed. Resenha Tributária, n. 1.2-5, pág. 1275):

"3. Nesta modalidade de sociedade são identificadas duas categorias de sócios: o sócio ostensivo e o sócio oculto, isto é, o sócio que responde ilimitadamente pela sociedade perante terceiros, e o sócio que não tem qualquer responsabilidade direta com terceiros, mas apenas está obrigado para com o sócio ostensivo, respondendo civilmente pelas obrigações' assumidas.

4. É ainda Carvalho de Mendonça que preleciona:

"Do caráter oculto da sociedade em conta de participação resultam os seguintes corolários importantíssimos:

19) Ela não é pessoa jurídica (2). Esta sociedade não tem autonomia patrimonial e não aparece juridicamente aos olhos do público. DELOISON diz que é uma sociedade "ad intra", sem relações jurídicas com terceiros (3).

.....

Essa sociedade não tem, portanto, representação judicial, ativa ou passiva. Os sócios que obram pessoalmente vão a juízo em seu nome próprio individual; são pessoalmente credores ou devedores de terceiros.

29) Ela não tem firma ou razão social (5) nem denominação ou sinal sob que aparece exteriormente Daí dizer que a sociedade em conta de participação é "anônima" (Código Comercial, art. 323).

39) Ela não tem capital (conquanto entre os sócios possa haver um fundo social (3).

No rigor de direito, os interessados nessa sociedade não lhe transferem as suas quotas ou contingentes com que se obrigam a entrar para o êxito do negócio, pois ela não tem personalidade. Cada sócio conserva a propriedade dos valores que destina às operações, objeto da sociedade.

.....

59) Ela não pode ser declarada falida". (grifos meus)

Daí por que é inaplicável o art. 132, parágrafo único do CTN.

Inaplicável, também, porque este tem re produção mais restritiva na legislação ordinária' do imposto de renda.

Com efeito, reza o art. 5º do Decreto-lei n. 1598/77, específico sobre o imposto de renda:

"Seção II
RESPONSÁVEIS POR SUCESSÃO

Art. 5º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra parcela do patrimônio da sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação para continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação." (grifei)

Invocando o magistério do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, o CTN é "a lei sobre as leis tributárias", no sentido que a doutrina e a jurisprudência lhe emprestam, de normas gerais de direito tributário, aludidas no art. 18, parágrafo 1º da Constituição Federal, e destinadas ao legislador ordinário. Este, ao disciplinar especificamente determinado tributo, deve ater-se aos limites prefixados nas normas gerais, mas pode manter-se a quem desses limites.

É o que ocorre com o parágrafo único do art. 132 do CTN, cujos limites são mais extensos do que a disposição específica da lei ordinária do imposto de renda, manifestada no art. 5º do Decreto-lei n. 1598.

Tanto é assim que a consolidação do imposto de renda representada pelo respectivo regulamento baixado pelo Decreto n. 85400/80 não reproduz o dispositivo do CTN, mas repete o do Decreto-lei n. 1598 (consulte-se art. 139)

A propósito de que esta observação?

A propósito de que a responsabilidade por sucessão no art. 5º da lei ordinária, na hipótese vertente, ficou restrita à pessoa física sócia de

pessoa jurídica extinta ou cessada em suas atividades, reduzindo, quanto a este imposto, a maior abrangência do CTN.

Destarte, não se pode falar em responsabilidade da WB & Cia. Ltda. sobre imposto de renda devido pela CB Ltda., só porque houve entre ambas sociedade em conta de participação e esta foi extinta. Não se pode falar assim porque:

- a sociedade em conta de participação não é pessoa jurídica de direito privado, o que exclui a hipótese concreta da maior abrangência do CTN, parágrafo único do art. 132;
- ainda que houvesse pessoa jurídica, a sua extinção ou cessação irregular de atividade só atribuiria responsabilidade a sócio pessoa física que prosseguisse explorando sua atividade, ou a sócio com poder de administração (que legalmente não é o caso do sócio oculto em sociedade em conta de participação), na regra especial para o imposto de renda contida no Decreto-lei n. 1598.

Uma observação final meramente lógica. O imposto de renda sob cobrança executiva é o imposto devido sobre todos os lucros da CB Ltda., possivelmente englobando outros mais além daqueles obtidos em sociedade em conta de participação e sobre os quais a WB & Cia. Ltda. não teve qualquer participação. Daí também porque se confirma a assertiva de que a sucessão de dívida por imposto sobre a renda exige que tenha havido a alienação da totalidade da empresa.

De qualquer forma, o contrato de sociedade em conta de participação é írrito na busca da sucessão.

Até mesmo se deve acrescentar que outros sócios participantes do capital social da pessoa jurídica CB Ltda., mas que não revestirem as condições do CTN, art. 132, parágrafo único, combinado com o Decreto-lei n. 1598, não respondem pela obrigação tributária da pessoa jurídica (a jurisprudência é tão pacífica que dispensa citações).

Muito mais razão ainda para a WB & Cia. Ltda. não reponder pela obrigação tributária da CB Ltda., só por ter sido sócia oculta em conta de participação.

Conclusão decorrente da parte final de V retro, é que, se a CB Ltda. cessou suas atividades irregularmente, quer dizer, sem liquidação e sem apresentação da declaração de rendimentos de encerramento, e se não tiver bens para garantir a execução da dívida que aqui está em análise, responsáveis por esta são seus "sócios com poderes de administração", a teor do referido art. 5º do Decreto-lei n. 1598, em seu inciso V.

Como, se tivesse se extinguido com liquidação, poderia ser responsável qualquer sócio pessoa física que tivesse prosseguido a exploração da atividade social, mercê do inciso IV do mesmo dispositivo legal.

Em qualquer desses casos, cabe a Fazenda Nacional acionar quem de direito nos estritos termos legais, buscando-os onde estiverem. É seu dever fazê-lo. Mas não lhe é permitido alargar a estreita permissão legal de atribuição da responsabilidade a terceiros, inclusive a WB & Cia.Ltda.

Como não lhe cabe alegar fraude na aquisição do imóvel, ocorrida antes do ajuizamento da execução fiscal (CTN, art. 185).

Não me compete prejudgar a questão ou avaliar as provas produzidas no processo.

A despeito disso, parece-me oportuno alertar para o fato de que a responsabilização da WB & Cia. Ltda., à parte o mérito da matéria, acima' exposto, fere preceitos legais básicos para que o título extra-judicial de execução fiscal, com presunção relativa de certeza e liquidez, lhe seja oposto.

Não me refiro tanto ao aspecto de não contatar o nome da WB & Cia. Ltda. na certidão de inscrição da dívida, que várias decisões judiciais têm julgado ser desnecessário em outros casos de responsabilidade.

Neste caso, sobreleva observar que, sem mesmo conhecer a origem da dívida inscrita, WB & Cia. Ltda. viu-se envolvida já no curso do proceso judicial promovido contra a CB Ltda.

Ela não tem acesso à contabilidade da pessoa jurídica contribuinte, o que lhe dificulta a própria defesa.

Mais do que isso, não existiu contra ela o necessário e devido processo legal em que tivesse oportunidade de defesa, processo este preliminar da própria inscrição da dívida.

A começar pelo art. 142 do CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (grifei)

Aqui, a autoridade administrativa a quem compete privativamente o lançamento não identificou a WB & Cia. Ltda. como sujeito passivo. Pelo contrário, o sujeito passivo, CB Ltda., foi identificado pela autoridade competente, ao passo que a WB & Cia. Ltda. foi trazida para a lide pelas mãos de zeloso Oficial de Justiça.

Outrossim os art. 141 e 145 do CTN, exigem regular notificação do sujeito passivo, mesmo para que, após regular notificação, este possa impugnar o lançamento (art. 145). Isto não ocorreu aqui.

Além disso, o Decreto n. 70235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, requer que da notificação de lançamento constem obrigatoriamente a qualificação do notificado, o prazo para pagamento ou impugnação, e a disposição legal infringida, além da assinatura do chefe do órgão expedidor (art. 11, incisos I a IV).

Aqui nada disso ocorreu e, nem sequer existe um libelo fiscal embasando-se especificamente em determinado artigo de lei, que defina a sucessão, fato que tem obrigado a acusada a defender-se contra acusação genérica, tanto que foi alterada a motivação do Douto Representante do Ministério Público no curso da própria ação, após os embargos.

Como consequência, a cobrança judicial contra a WB & Cia. Ltda. está sendo feita sem as cautelas do art. 699 do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto n. 85400/80.

Nestas condições, e face aos termos dos art. 201 a 204 do CTN, é altamente questionável que a certidão de inscrição da dívida tenha, no caso presente, força de título executivo contra a WB & Cia. Ltda., cercado da presunção relativa de certeza e liquidez.

O próprio ato de controle administrativo' da legalidade, em que deve se constituir a inscrição da dívida, conforme o art. 2º, parágrafo 3º, da Lei n. 6830/80, foi relegado à inexistência.

Se as omissões dos requisitos do Decreto n. 70235 quanto aos autos de infração impedem que o respectivo procedimento funde execução fiscal (TFR, 5a. Turma, AC 76924-RS, em 20.4.1983), se a nulidade da notificação no processo administrativo acarreta nulidade dos atos subsequentes e carência da execução (TFR, 5a. Turma, AC 51466-SP, em 16.11.1981), se a nulidade do procedimento administrativo é cerceamento de defesa, fere o princípio do "due process of law", e produz a nulidade da inscrição (TFR, 6a. T, AC 80708-MG, em 22.8.1983), com mais razão se pode questionar o envolvimento da WB & Cia. Ltda. na execução contra a CB Ltda., sem qualquer dos prévios e regulares procedimentos administrativos, já no curso da ação judicial, e por débito que lhe é completamente estranho.

À justa pretensão da Fazenda Nacional, de haver o que lhe deve a CB Ltda., se antepõem o direito da WB & Cia. Ltda. e a preservação dos impostergáveis procedimentos regulares de cobrança.

Um aspecto final a ser considerado diz respeito aos acréscimos legais incidentes sobre o imposto de renda devido pela CB Ltda.

Em muitos julgamentos, nossos mais altos tribunais firmaram o entendimento no sentido de que, quando o CTN atribui responsabilidade tributária a terceiros, especificamente quanto a "tributos", excluem-se da responsabilidade as multas punitivas, não só face à letra da lei, como também em homenagem ao princípio de que a pena não passa da pessoa do infrator.

Assim, nos embargos no recurso extraordinário n. 85511-SP, o Supremo Tribunal Federal - Pleno (DJU de 28.4.1978, p. 2794), por unanimidade de votos determinou:

"EMENTA: Multa fiscal punitiva. Responsabilidade de sucessor. A expressão "tributos" que se encontra no art. 133 do CTN, não deve ser interpretada extensivamente para abarcar as multas fiscais punitivas."

A mesma expressão "tributos" encontra-se nos art. 130, 131 e 132.

Destarte, se houvesse sucessão da CB Ltda. pela WB & Cia. Ltda., não abarcaria a multa acrescida ao imposto de renda cobrado.

Além disso, estando a WB & Cia. Ltda. amparada pelos vários atos normativos mencionados no curso deste parecer, graças ao disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN estaria a salvo da cobrança de juros, multas e correção monetária, ainda que tivesse que pagar o imposto de renda devido pela CB Ltda.

Este o meu parecer.

São Paulo, 09 de Novembro de 1984