

SILVIA JARDIM DE MIRANDA

**A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO DO
ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial à
conclusão do Curso de Direito, do
Setor de Ciências Jurídicas, da
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Edson Isfer

CURITIBA
2010

TERMO DE APROVAÇÃO

SILVIA JARDIM DE MIRANDA

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Edson Isfer
Orientador

Carlos Eduardo Manfredini Hapner
Primeiro membro

Betina Treiger Grupenmacher
Segundo membro

Curitiba, 09 de novembro de 2010.

Dedico o presente estudo aos meus pais, alicerces da minha vida, a quem devo todo o crescimento pessoal e intelectual que alcei até aqui. Dedico também ao Daniel, cuja racionalidade e compreensão foram essenciais para me guiar ao longo deste estudo, e a quem reservo um lugar especial no meu coração.

Agradeço ao Prof. Dr. Edson Isfer pelo apoio e sincero incentivo em todos os momentos que precisei, bem como pelos incontáveis ensinamentos transmitidos não apenas durante a elaboração do presente estudo, mas também ao longo dos anos de convivência acadêmica.

RESUMO

Objetivou-se, na presente monografia, a abordagem do fenômeno da sucessão tributária decorrente da alienação do estabelecimento empresarial. Inicialmente, procedeu-se o estudo do conceito de estabelecimento empresarial, seu enquadramento na teoria da empresa, sua natureza jurídica e seus elementos e atributos mais significativos. Abordou-se, também, o tema da alienação do estabelecimento empresarial – materializada no contrato de trespasse – e os efeitos dela decorrentes. Sucessivamente, tratou-se da matéria atinente à sujeição passiva tributária e as hipóteses de responsabilidade tributária. Posteriormente, passou-se à análise do artigo 133 do Código Tributário Nacional, bem como as interpretações feitas pelos tribunais nacionais ao dispositivo legal em questão. Por fim, foram analisadas as hipóteses em que a sucessão tributária não ocorre: quando a alienação do estabelecimento empresarial é realizada em processo de falência ou de recuperação judicial. A presente monografia foi elaborada com respaldo em ensinamentos doutrinários especializados – expostos em livros, artigos de revistas e documentos eletrônicos –, bem como em documentos legislativos e precedentes jurisprudenciais. Ao final, constatou-se 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: estabelecimento empresarial, trespasse, sucessão passiva tributária, responsabilidade tributária, artigo 133 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The present study approaches the phenomenon of taxes succession due to the sale of a business establishment. First, was studied the concept of “business establishment”, its elements, its attributes, and its legal nature. Then, was analyzed the business establishment disposal effects, especially the succession of taxes related to the establishment. Afterward, was analyzed the article 133 of Brazilian’s Tributary Code, which deals the succession of taxes due to the sale of a business establishment, and the decisions from Brazilian’s Courts about this study’s main subject. Lastly, was analyzed the hypothesis when the succession of taxes does not happens: when the business establishment is sold due to bankruptcy or during a company’s recovery process. The present study was based on researches from renowned jurists – exposed in books, articles and electronic documents –, and also on legislative documents and decisions sustained by the Brazilian’s Courts. At the end, one of the conclusions was that, in practice, the guidelines for interpretation of the article 133 of Brazilian’s Tributary Code not always coincides with law’s literalness or with the most accurate doctrinal positions.

Key-words: business establishment, taxes succession, article 133 from Brazilian’s Tributary Code.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL	5
2.1 A TEORIA DA EMPRESA	5
2.2 O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL	8
2.3 A NATUREZA JURÍDICA DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL.....	10
2.4 ESTABELECIMENTO PRINCIPAL, SUCURSAIS E FILIAIS	14
2.5 ELEMENTOS DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL.....	16
2.6 CLIENTELA E AVIAMENTO	19
2.7 ESTABELECIMENTO VIRTUAL	22
3 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL	25
3.1 A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA.....	31
3.2 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA – ANÁLISE DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	35
3.3 A INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	48
3.4 ALIENAÇÃO DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL EM PROCESSO DE FALÊNCIA OU RECUPERAÇÃO JUDICIAL – NÃO OCORRÊNCIA DA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.....	57
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E JURISPRUDENCIAIS	67

1 INTRODUÇÃO

Pode-se dizer que, em tempos atuais, uma das principais características da economia de mercado global é o seu dinamismo. Assim, é certo que dar continuidade a uma atividade econômica com as bases já estabilizadas e uma clientela previamente consolidada é, via de regra, muito mais vantajoso do que dar início a um novo empreendimento.

Em face dessa realidade, são cada vez mais comuns negócios jurídicos de aquisição de empresas – entendidas como a atividade econômica organizada pelo empresário para a produção ou circulação de bens ou serviços –, que pode se dar mediante a aquisição do controle acionário de uma determinada sociedade, por meio de fusões e incorporações de sociedades, ou, ainda, pela aquisição de um estabelecimento empresarial (negócio jurídico tradicionalmente denominado “trespasse”).

Nesse sentido, objetiva-se no presente estudo analisar o tema atinente à aquisição e à alienação do estabelecimento empresarial, especificamente no que diz respeito aos efeitos tributários decorrentes dessa operação.

Para tanto, será apreciado, primeiramente, o conceito de estabelecimento empresarial, bem como o seu enquadramento na teoria da empresa, a sua natureza jurídica, os elementos que o compõem, as modalidades existentes e os atributos que o qualificam.

Com isso, objetiva-se construir o embasamento teórico necessário à compreensão do tema objeto do presente estudo, qual seja: a sucessão tributária decorrente da alienação do estabelecimento empresarial.

Reconhece-se que a matéria relativa aos negócios jurídicos que têm o estabelecimento empresarial como objeto principal pode ser apreciada sob diversos enfoques. É certo que a alienação do estabelecimento pode surtir efeitos no âmbito empresarial, trabalhista, tributário, civil ou previdenciário. Não obstante, não se pretende esgotar no momento todos os aspectos relativos à alienação do estabelecimento empresarial e os efeitos dela decorrentes, limitando-se tão-somente à questão da sucessão tributária.

Vale observar, contudo, que o estabelecimento empresarial, instituto jurídico há muito consagrado na doutrina e jurisprudência nacionais, somente foi objeto de previsão legal expressa com o advento do Código Civil de 2002, cujo artigo 1.142 dispõe: “Considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário ou sociedade empresária”.

Além de conceituar o estabelecimento empresarial, o atual Código Civil trouxe uma nova disciplina quanto aos efeitos decorrentes dos negócios jurídicos que o têm como objeto principal, bem como as cautelas que deverão ser tomadas para que a sua aquisição seja feita de modo seguro e eficaz (em especial em relação aos credores do alienante).

Com efeito, constata-se a constante preocupação do legislador em proteger o interesse dos credores, de modo a evitar que a alienação do estabelecimento possa ser usada para fins de fraude. Por essa razão, prevê o artigo 1.146 do Código Civil que o adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos do alienante assumidos antes da transferência, desde que regularmente contabilizados. O alienante, porém, continua solidariamente obrigado pelo prazo de um ano a contar da publicação pela imprensa oficial (que é requisito de eficácia perante terceiros) quanto aos créditos vencidos, e quanto aos que se vencerem, da data do seu respectivo vencimento. A responsabilidade solidária entre o adquirente e o alienante do estabelecimento permite aos credores, portanto, exigir seu crédito tanto de um quanto de outro, sem distinção.

Por essa razão, é de extrema importância que o adquirente, antes de concluir a operação de aquisição do estabelecimento, realize uma verificação completa e detalhada não apenas do ativo que está adquirindo, mas também das obrigações pelas quais passará a responder.

Outrossim, a alienação do estabelecimento empresarial envolve não somente a análise de questões de cunho obrigacional, como o que se depreende do artigo 1.146 do Código Civil, mas também possui peculiaridades no que diz respeito ao âmbito tributário. Assim, superada a análise das questões atinentes à sucessão empresarial prevista no Código Civil, passa-se à abordagem dos efeitos tributários que decorrem da alienação do estabelecimento empresarial.

Conforme será demonstrado na segunda parte do presente estudo, disciplina diversa da prevista no Código Civil – que se aplica aos créditos em geral – é outorgada às obrigações fiscais pendentes quanto da alienação do estabelecimento. Destaque-se que, quanto aos débitos tributários, há regulamentação expressa prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional. Assim, será realizada uma sucinta abordagem do tema da sujeição passiva tributária e das hipóteses de responsabilidade, entre elas a responsabilidade tributária por transferência por sucessão, hipótese de que cuida o artigo 133.

Ressalta-se, contudo, que não se objetiva proceder a um detalhamento específico de cada instituto tributário mencionado e suas diferentes concepções doutrinárias, o que certamente não exclui a existência de uma complexidade específica a cada um dos temas mencionados.

Com efeito, prevê o artigo 133 do Código Tributário Nacional que o adquirente do estabelecimento que der continuidade à exploração da atividade responde pelos tributos devidos até a data do ato: a) integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; ou b) 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, não deixou de se verificar que, na prática, a sucessão tributária ocorre de forma complexa e, muitas vezes, diversa do que determinam as previsões legais que a regulam, revelando que os ensinamentos doutrinários nem sempre são efetivados nas lides sucessórias travadas entre os empresários e o Fisco.

Para tanto, procedeu-se a análise de recentes precedentes jurisprudenciais proferidos pelos tribunais brasileiros, que revelaram que a interpretação do artigo 133 nem sempre é literal e, muitas vezes, privilegia os interesses arrecadatários do Fisco em detrimento da capacidade contributiva dos empresários envolvidos em um contrato de trespasse.

Exceção à regra da responsabilização do adquirente pelas dívidas fiscais do alienante está prevista no §1º do artigo 133, que determina que não ocorrerá a sucessão quando a alienação se der em processo de falência ou de recuperação judicial. Nessas hipóteses, o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do adquirente nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza

tributária. Com isso, objetiva-se, acima de tudo, proteger a empresa em situação de crise e estabilizar a economia em geral, facilitando-se a sobrevivência da empresa, no caso de recuperação judicial, ou possibilitando a continuação da atividade por outro grupo, no caso da falência.

O §2º dispõe, porém, que tal benesse não será concedida se o adquirente for sócio da sociedade falida ou de sociedade controlada pelo falido; parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do falido ou de sócio da sociedade falida; ou, ainda, se for identificado como agente do falido. Isso porque, nesses casos, a alienação do estabelecimento revela, muitas vezes, o objetivo de fraudar a ocorrência da sucessão tributária.

Sem absoluta pretensão em esgotar a complexidade do tema ora exposto, e sempre abordando-o com respaldo em autores consagrados e decisões jurisprudenciais, ao final serão feitas considerações acerca dos mecanismos que orientam a sucessão tributária em decorrência da alienação do estabelecimento empresarial, na teoria e na prática, sempre em conformidade com as ideias apresentadas ao longo de todo o estudo.

2 O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

O desenvolvimento da atividade empresarial demanda a existência de um suporte fático formado por um conjunto de bens organizados para o seu exercício. A esse conjunto organizado denomina-se “estabelecimento empresarial”.

No presente estudo, será analisada, em um primeiro momento, a teoria do estabelecimento empresarial: seu enquadramento na teoria da empresa, seu conceito e sua natureza jurídica, os elementos que o compõem, seus atributos e, por fim, o surgimento de uma nova espécie de estabelecimento, o estabelecimento virtual.

2.1 A TEORIA DA EMPRESA

Segundo leciona a doutrina economicista, empresa é um fenômeno econômico que consiste no exercício de uma atividade, especializada e organizada, desenvolvida por um empreendedor para a produção de bens e serviços destinados ao mercado de consumo.¹ Essa atividade não é acidental ou improvisada, mas sim pautada na organização dos fatores de produção destinados à satisfação das exigências do mercado em geral.²

Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro observam que muito embora os doutrinadores comercialistas tentem se esquivar da noção econômica de empresa, buscando formular-lhe um conceito jurídico próprio,³ o atual Código Civil

¹ BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. *Curso avançado de direito comercial*, p. 53.

² REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, p. 73.

³ Os estudos do jurista italiano Alberto Asquini exerceram grande influência na noção hodierna de empresa. Em seu clássico texto *Profili dell'impresa*, o doutrinador esclareceu que a noção econômica de empresa não deve ser limitada em um único conceito jurídico, haja vista as diversas faces que ela pode assumir. Assim, deixando de lado o esforço em se delimitar um conceito jurídico de empresa, Asquini a vislumbra como um fenômeno poliédrico, que pode assumir quatro diferentes perfis: (i) subjetivo, quando enfoca a empresa como empresário; (ii) funcional, que considera a empresa a atividade organizada pelo empresário – pode-se dizer que esse é o entendimento atualmente adotado pela doutrina comercialista em geral; (iii) objetivo, quando o estabelecimento se apresenta como uma

não ofereceu conceituação específica ao instituto, predominando o entendimento de que, na acepção jurídica, empresa é a atividade exercida pelo empresário, “é a materialização da iniciativa criadora do empresário, da projeção patrimonial de seu trabalho de organização dos distintos fatores produtivos”.⁴

Inclusive, Luiz Antonio Soares Hentz observa que o próprio jurista Miguel Reale “considerou a empresa, consoante a acepção dominante na doutrina, ‘a unidade econômica de produção’, ou ‘a atividade econômica unitariamente estruturada para a produção ou a circulação de bens e serviços’”.⁵

Assim, ainda que o atual Código Civil não ofereça conceituação expressa à empresa, é possível defini-la a partir da noção de empresário, prevista no artigo 966 do referido diploma legal, que assim dispõe:

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

Outrossim, Rubens Requião salienta que a empresa é uma abstração, pois é reconhecida como o conjunto formado por pessoas e bens integrantes do patrimônio empresarial, sobre o qual incide a atuação dinamizadora do empresário, dando origem à produção econômica. Desse modo, inexistindo o exercício dessa atividade organizada pelo empresário, desaparece, conseqüentemente, a empresa.⁶ Assim,

é da ação intencional (*elemento abstrato*) do empresário em exercitar a atividade econômica que surge a empresa. Dalmartello põe muito claro o tema, ressaltando que a empresa é caracterizada pelo *exercício* da organização. Se todos os seus elementos estiverem organizados, mas não se efetivar o *exercício dessa organização*, não se pode falar em empresa.⁷

Cumprе esclarecer que, cotidianamente, é comum referir-se ao estabelecimento empresarial ou à sociedade empresária como “empresa”. Fábio

das facetas da empresa; e (iv) corporativo, que trata a empresa como instituição. REQUIÃO, R. Obra citada, p. 79.

⁴ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 53.

⁵ HENTZ, Luiz Antonio Soares. *Direito de empresa no Código Civil de 2002: Teoria Geral do Novo Direito Comercial*, p. 33.

⁶ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 83.

⁷ REQUIÃO, R. Idem, *ibidem*.

Ulhoa Coelho ressalva, contudo, que, em termos técnicos, empresa é a atividade, e não a pessoa jurídica que a explora ou o local em que é exercida.⁸

Quanto à natureza jurídica da empresa, Rubens Requião observa que parte da doutrina tende a classificá-la como um sujeito de direito, concedendo-lhe personalidade jurídica.⁹ No entanto, descabendo a teoria da personificação da empresa no ordenamento jurídico pátrio, por força do artigo 44 do Código Civil,¹⁰ é ela encarada pela doutrina brasileira predominante, ainda que não unânime, como um objeto de direito.¹¹

Além disso, não apenas as sociedades empresárias, formadas pela união de esforços de vários integrantes, podem se destinar ao exercício da empresa. Também a pessoa natural pode organizar a atividade econômica individualmente. Nos dizeres de Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Ribeiro,

o empresário pode apresentar-se por meio de uma sociedade, se exercida por uma pessoa jurídica (reunião de diversas outras pessoas), ou então pode surgir mediante o exercício empresarial desempenhado por uma única pessoa – o empresário individual.¹²

Importante observar, igualmente, que os sócios de uma sociedade não são empresários, como se costuma dizer, pois “o empresário é a própria sociedade e não as pessoas que a constituem, daí a denominação *sociedade empresária*”.¹³

Assim, esclarece-se, desde logo, que no presente estudo os termos “sociedade empresária” e “empresário” sempre farão referência ao sujeito de direito – pessoa física ou jurídica – que explora a atividade econômica organizada, ao passo que a expressão “empresa” designará sempre a atividade, e nunca a sociedade empresária.

⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, 1. v., p. 64.

⁹ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 84.

¹⁰ Art. 44. “São pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as fundações; IV - as organizações religiosas; V- os partidos políticos”.

¹¹ Em sentido diverso, Rubens Requião cita o entendimento de Orlando Gomes, para quem a empresa não pode ser classificada como um objeto de direito, pois atividade não é objeto. Também não seria a empresa sujeito de direito, justamente por ser uma atividade exercida pelo empresário. Seria a empresa, portanto, um *tertius genus*. REQUIÃO, R. Obra citada, p. 84.

¹² BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 54.

¹³ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. *Idem*, *ibidem*.

2.2 O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

A fim de exercer a exploração de sua atividade econômica organizada, o empresário – ou a sociedade empresária – necessita reunir e organizar bens indispensáveis à consecução do objetivo econômico pretendido. O agrupamento de todos esses bens é que dá origem ao estabelecimento empresarial.¹⁴

O estabelecimento empresarial compreende, portanto, as mercadorias em estoque, o maquinário, os veículos, os móveis, a tecnologia, a propriedade intelectual, ou seja, todos os bens materiais e imateriais necessários para o regular desenvolvimento da atividade empresarial.¹⁵ Assim, Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro salientam que a empresa e o estabelecimento são indissociáveis, pois não é possível dar início à atividade econômica sem a devida organização de um estabelecimento, isso porque, “por mais rudimentar que seja, toda atividade empresarial necessita da reunião de certos bens, que, em seu conjunto, propiciam a consecução dos objetivos empresariais”.¹⁶

Ressalta-se que o estabelecimento empresarial não se confunde com o patrimônio do empresário, mas constitui, em verdade, parte deste. A empresa, portanto, entendida como o exercício da atividade econômica organizada pelo empresário, conta com vários elementos patrimoniais que não necessariamente fazem parte do estabelecimento empresarial. Assim, uma vez que o patrimônio empresarial não se resume, necessariamente, ao estabelecimento, é “possível que o empresário adquira bens que não tenham relação direta com seu negócio, como é o caso da aquisição de um determinado bem imóvel para fins de investimento”.¹⁷

Importante observar, também, que a doutrina comercialista brasileira por vezes adota terminologias divergentes para definir o estabelecimento empresarial.

¹⁴ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 99.

¹⁵ Ressalta-se que não se deixará de analisar no presente estudo, em ponto específico, a divergência doutrinária acerca da inclusão ou não das dívidas e dos créditos entre os elementos integrantes do estabelecimento empresarial.

¹⁶ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 99.

¹⁷ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 100.

Rubens Requião, em consonância com o posicionamento doutrinário vigente à época da elaboração de sua obra,¹⁸ dispõe que estabelecimento comercial, fundo de comércio (do francês “*fonds de commerce*”) e azienda (do italiano “*azienda*”) são expressões sinônimas, optando o autor por usar indistintamente os três vocábulos.¹⁹

Fábio Ulhoa Coelho, por sua vez, ressalva que o estabelecimento empresarial não se confunde com o fundo de comércio, ou, como o autor prefere mencionar, “fundo de empresa”.²⁰ O fundo de empresa, no entendimento do doutrinador, consiste no sobrevalor agregado à atividade organizacional do empresário, podendo ser denominado também pelas locuções inglesas “*goodwill of a trade*” e “*goodwill*” ou aviamento (do italiano “*avviamento*”).²¹

Entendimento semelhante é sustentado pelo professor Alfredo de Assis Gonçalves Neto, para quem a expressão “fundo de comércio” tem sido empregada atualmente para

expressar o *goodwill*, isto é, o aviamento do estabelecimento, que consiste na sua aptidão para produzir bons resultados futuros e que leva em conta diversos fatores e qualidades que o estabelecimento pode apresentar, tornando-o mais valioso do que a simples somatória do valor do conjunto dos bens que o compõem.²²

No presente estudo, a fim de evitar dúvidas e contradições, o conjunto de bens reunidos pelo empresário para a exploração da atividade econômica será sempre denominado “estabelecimento empresarial”.

Já o sobrevalor agregado ao estabelecimento em decorrência do exercício da atividade econômica será denominado “aviamento”, que deve ser considerado um atributo do estabelecimento, conforme se verá adiante.

¹⁸ Vale observar que o professor Rubens Requião faleceu antes do advento do atual Código Civil, de forma que, conseqüentemente, algumas das ideias expostas em sua obra *Curso de Direito Comercial* guardam consonância com os ideias doutrinários vigentes à época de suas primeiras edições, não obstante tenham sido superados nos dias de hoje.

¹⁹ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 320.

²⁰ COELHO, F. U. Obra citada, p. 99-100.

²¹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 100.

²² GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*, p. 574.

2.3 A NATUREZA JURÍDICA DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Muito se discutiu nos meios doutrinários acerca da natureza jurídica do estabelecimento empresarial, dando-se origem a diversas teorizações sobre o tema, “compondo um leque de visões que vão desde a personificação do complexo de bens até a negativa de sua relevância para o direito”.²³

Sucintamente, Alexandre Ditzel Faraco observa que as principais posições doutrinárias relevantes para o direito brasileiro quanto ao tema podem ser definidas em: “(i) teoria que personaliza o estabelecimento; (ii) teoria que concebe o estabelecimento como um patrimônio; e (iii) teoria que concebe o estabelecimento como universalidade”.²⁴

A seguir, passa-se a analisar as principais teorias que versaram sobre a natureza jurídica do estabelecimento empresarial.

Observam Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro que uma corrente doutrinária inicial, denominada “teoria da personalidade jurídica do estabelecimento”, liderada pelo jurista Endemann, definiu o estabelecimento como uma pessoa jurídica independente e autônoma em relação ao empresário, dotada, inclusive, de patrimônio próprio. Assim, “as dívidas do estabelecimento não são suportadas pelo comerciante, mas tão-somente pelos elementos do próprio estabelecimento – entidade autônoma e independente”.²⁵

Entretanto, desde logo essa teoria é descartada pelo ordenamento jurídico pátrio, pois o artigo 44 do Código Civil, que define quem são as pessoas jurídicas de direito privado no ordenamento jurídico brasileiro, não fez menção ao estabelecimento empresarial.

Uma segunda teoria, originada na Alemanha e capitaneada por Bekker, qualifica o estabelecimento empresarial como um “patrimônio afetado”. Segundo essa corrente doutrinária, seria o estabelecimento uma categoria jurídica formada

²³ COELHO, F. U. Obra citada, p. 101.

²⁴ FARACO, Alexandre Ditzel. *A disciplina no Código Civil dos negócios jurídicos que têm como objeto o estabelecimento empresarial*, p. 134.

²⁵ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 101.

por parcela do patrimônio do empresário, ou seja, um patrimônio afetado para o exercício da atividade econômica.²⁶

Segundo Rubens Requião, a doutrina alemã majoritária define o estabelecimento empresarial como um patrimônio *sui generis*, que se encontra separado do patrimônio do empresário e é destinado ao exercício da atividade empresarial. Trata-se, portanto, de um patrimônio afetado, formado por um elemento centralizador em torno do qual se agrupam coisas e direitos.²⁷

Entretanto, o direito brasileiro adota o princípio da unidade patrimonial, razão pela qual tal teoria também não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico. Não obstante, observa-se que, de fato, é importante distinguir entre os bens do patrimônio do empresário quais estão efetivamente empregados no exercício da atividade empresarial. No entanto, essa distinção não significa a criação de um novo patrimônio, pois todos os bens do patrimônio de uma pessoa, sejam eles destinados à atividade empresarial ou não, responderão por eventuais obrigações que esse sujeito vier a contrair.

Por fim, uma terceira corrente doutrinária definiu o estabelecimento empresarial como uma universalidade, na medida em seus elementos são reunidos para uma finalidade econômica comum. Discorrem Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro que “a universalidade aqui é entendida como a destinação unitária de um conjunto de coisas ou bens com objetivos empresariais”.²⁸

As universalidades de direito seriam aquelas que decorrem de determinação legal, ou seja, quando o complexo de bens é reunido em uma figura unidade por força de lei, como a massa falida e a herança.²⁹

Tal entendimento foi inicialmente descartado pela doutrina brasileira, pois, considerando que em nosso ordenamento jurídico as universalidades de direito são constituídas apenas mediante previsão legal, faltaria “ao fundo de comércio, pelo menos no direito brasileiro, idêntica estrutura legal, para enquadrar-se na categoria *universitas juri*”.³⁰

²⁶ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 101.

²⁷ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 323.

²⁸ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 102.

²⁹ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Idem, ibidem.

³⁰ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 321.

Assim, diante da impossibilidade em classificar o estabelecimento empresarial no ordenamento jurídico brasileiro como uma pessoa jurídica, como um patrimônio autônomo, ou como uma universalidade de direito, e tendo em vista que a universalidade de bens não constitui categoria jurídica própria, sustentou-se, por muito tempo, que o estabelecimento empresarial seria uma universalidade de fato, ou seja, “um conjunto de bens que se mantêm unidos, destinados a um fim, por vontade ou determinação de seu proprietário”.³¹

Assim, justificava-se definir o estabelecimento empresarial como uma universalidade de fato, em razão da inexistência de previsão legal sobre sua natureza jurídica.

No direito positivo brasileiro a legislação referente à matéria do estabelecimento empresarial encontrava-se extremamente atrasada anteriormente ao advento do atual Código Civil, não havendo qualquer previsão jurídica que regulamentasse o estabelecimento e as relações jurídicas dele decorrentes. Por isso, ainda que leis esparsas oferecessem tratamento legislativo ao estabelecimento empresarial, não havia uma disciplina sistemática do instituto, razão pela qual constantes dúvidas assolavam a doutrina e a jurisprudência nacionais quanto ao tema.³²

Com efeito, o atual Código Civil, nitidamente influenciado pelo Código Civil Italiano³³, define o estabelecimento empresarial como o complexo de bens organizado pelo empresário ou por sociedade empresária para o exercício da empresa (artigo 1.142), podendo ser objeto unitário de direitos e negócios jurídicos que sejam compatíveis com a sua natureza (artigo 1.143).

Assim, pode-se dizer que atualmente, diante da expressa menção ao conceito de estabelecimento empresarial prevista no artigo 1.142 do atual Código Civil, o estabelecimento é sim uma universalidade, mas de direito, e não de fato, como se defendia anteriormente. Nesse sentido, lecionam Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro que

esta universalidade seria *de fato* na medida em que não existia norma legal que a concebesse como tal. Com a edição do atual Código Civil, que em

³¹ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 321.

³² BERTOLDI, M. M., RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 101.

³³ Dispõe o artigo 2.555 do Código Civil Italiano que “*L’azienda è il complesso dei Beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa*”.

seu art. 1.142 traz a definição de estabelecimento, [...] consagrado está o entendimento doutrinário dominante, no sentido de que o estabelecimento é uma universalidade de bens que passa a ser uma universalidade de direito e não uma universalidade de fato, como anteriormente se apresentava.³⁴

Alexandre Ditzel Faraco, por sua vez, compreende que não obstante tenha o artigo 1.142 do Código Civil contemplado expressamente o conceito legal de estabelecimento empresarial, a sua formação decorre da vontade do próprio empresário, que os organiza a fim de instrumentalizar o exercício da atividade econômica, e não por determinação legal. Assim, o estabelecimento ainda seria uma universalidade de fato, e não de direito. Em suas palavras,

não pode ser concebido como universalidade de direito porque o estabelecimento não é formado por um complexo de relações jurídicas, reunidas por força de lei (nos termos empregados no conceito legal constante do art. 91 do Código seria “o complexo de relações jurídicas dotadas de valor econômico”).

O que constitui o estabelecimento são bens, os quais podem ser objeto de relações jurídicas, mas não se confundem com as próprias relações jurídicas. Tais bens, ademais formam uma coletividade não por conta de uma previsão legal, mas em decorrência da vontade do empresário que os organizou com o fim de desenvolver uma atividade econômica [...].

Assim, o elemento efetivamente constitutivo do conceito de estabelecimento adotado pelo Código é a “organização” que o empresário emprega a um conjunto de bens. [...] É em decorrência da organização, que possibilita o exercício de uma atividade, que o estabelecimento adquire não apenas um sentido unitário, mas também um valor em princípio superior àquele da soma dos bens considerados isoladamente.³⁵

Oferecendo interessante resolução ao tema, Alfredo de Assis Gonçalves Neto observa que a natureza jurídica do estabelecimento empresarial como universalidade de direito ou de fato decorrerá, em verdade, do enfoque que lhe é dado, ou seja,

como conjunto de bens afetados ao exercício da empresa, [...] o estabelecimento é uma *universalidade de fato*. Mas [...] ao estabelecimento podem estar agregadas qualidades, como o aviamento e a clientela, que o projetam para além dos bens que o compõem. Trata-se de considerar, então, o estabelecimento em movimento – isto é, a mesma figura, porém sob uma perspectiva dinâmica – também como objeto unitário de direito. [...] Em outras palavras, cumpre considerar que o estabelecimento tanto pode ser considerado como (i) um conjunto de bens apto para o desempenho de uma determinada atividade, quanto (ii) esse mesmo conjunto de bens no

³⁴ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 102.

³⁵ FARACO, A. D. Obra citada, p. 136-137.

desenvolver da atividade para qual ditos bens estão predispostos a servir. Nessa última concepção, tem-se uma *universalidade de direito*.³⁶

Superados os embates doutrinários acima expostos, pode-se concluir que o estabelecimento empresarial consiste, portanto, em um complexo de bens heterogêneos, materiais e imateriais, que não perdem suas características próprias quando a ele incorporados, podendo ser envolvido em relações de direito e de fato que têm por objeto a universalidade em si, unitariamente reconhecida.

Pode o empresário dispor dos bens integrantes do estabelecimento quando entender necessário, sem que isso descaracterize, necessariamente, toda a universalidade. Permanecendo unidos, estes bens sempre serão destinados à exploração da atividade econômica exercida pelo empresário.

2.4 ESTABELECIMENTO PRINCIPAL, SUCURSAIS E FILIAIS

É possível que a sociedade empresária ou o empresário individual sejam titulares de mais de um estabelecimento.³⁷ Segundo Alexandre Ditzel Faraco, titularizar mais de um estabelecimento possibilita ao empresário alienar “determinado estabelecimento de que é titular sem que fique impossibilitado de continuar exercendo sua atividade, por meio de outros estabelecimentos que eventualmente tenha”.³⁸

Importante esclarecer, no entanto, que a distinção entre os diferentes estabelecimentos de titularidade de um empresário diz respeito, em verdade, à relevância de uma unidade produtiva em relação às demais. Isto é, a noção exata de estabelecimento empresarial deve ser sempre compreendida como o conjunto de bens organizados pelo empresário para o exercício da sua atividade econômica, independentemente de estarem segregados em unidades produtivas autônomas ou não. Assim, ao se dizer que o empresário pode ser titular de mais de um estabelecimento, está-se a considerar as diferentes unidades produtivas de sua

³⁶ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 584-585.

³⁷ COELHO, F. U. Obra citada, p. 100.

³⁸ FARACO, A. D. Obra citada, p. 147.

titularidade, que podem ter maior ou menor relevância para o exercício da atividade econômica.³⁹

Assim, feita essa ressalva, cumpre definir qual é o estabelecimento principal em relação aos demais estabelecimentos integrantes da mesma estrutura empresarial, que poderão ser denominados sucursais ou filiais.⁴⁰

Via de regra, conceitua-se o estabelecimento principal (também denominado sede ou matriz) como o centralizador das atividades da empresa, no qual o empresário efetivamente atua no comando e na organização da atividade econômica e aonde são processadas as operações financeiras e comerciais mais relevantes, razão pela qual é no estabelecimento principal que se encontram os livros comerciais e fiscais.⁴¹

Rubens Requião ressalva que o estabelecimento principal não coincide, necessariamente, com o estabelecimento dotado de maiores instalações, pois é possível que as ordens emanem de um pequeno escritório no qual atue o empresário na administração dos seus negócios.⁴²

Os demais estabelecimentos podem ser classificados em sucursais ou filiais.

Ainda que não haja previsão legal expressa sobre a distinção entre os dois vocábulos, a prática comercial vem outorgando maior relevância às sucursais, que correspondem, normalmente, ao estabelecimento subsidiário, no qual atua-se com certa autonomia, porém sempre subordinado às ordens e instruções emanadas do estabelecimento principal. Nos dizeres de Rubens Requião, sucursal “corresponde, geralmente, a estabelecimento secundário, cujo gerente tem certa autonomia, mas está vinculado ao estabelecimento principal, pois dele recebe instruções sobre os negócios de maior importância ou gravidade”.⁴³

³⁹ Esse esclarecimento é de suma relevância para o presente estudo, principalmente em razão dos equívocos encontrados em legislações esparsas, sobretudo tributárias, nas quais o termo “estabelecimento” é utilizado para se referir às unidades isoladas de titularidade do empresário, e não ao conjunto do estabelecimento como um todo, conforme será visto adiante, quando da análise do artigo 133 do Código Tributária Nacional.

⁴⁰ Fábio Ulhoa Coelho observa que a distinção é relevante no que diz respeito aos aspectos processuais de competência. Isso porque, quando proposta uma ação contra uma sociedade empresária, a identificação da categoria própria do estabelecimento será importante para a fixação da competência judicial, nos termos do artigo 100, inciso IV, alíneas “a” e “b” do CPC e artigo 3º da Lei de Falências. COELHO, F. U. Obra citada, p. 100.

⁴¹ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 327.

⁴² REQUIÃO, R. Idem, ibidem.

⁴³ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 327-328.

Já nas filiais, a atuação dos dirigentes é despida de qualquer autonomia, estando sua atividade estreitamente vinculada ao estabelecimento principal ou a uma sucursal. Define o mesmo jurista que “a filial [...] é mais estreitamente vinculada à administração centralizada do estabelecimento principal ou matriz, não tendo o gerente nenhuma autonomia”.⁴⁴

2.5 ELEMENTOS DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Os bens reunidos pelo empresário para o exercício de sua atividade econômica podem ser classificados, de acordo com a destinação que lhes é dada, em “bens de produção”, que são opostos aos “bens de consumo”.⁴⁵

Quanto à classificação dos bens integrantes do estabelecimento empresarial como “bens de produção”, Alexandre Ditzel Faraco, valendo-se do ensinamento de Fábio Konder Comparato, observa que “sob essa perspectiva, um bem em si mesmo não pode ser tratado como bem de produção. O qualificativo depende de sua inserção em determinado processo produtivo pela vontade de um empresário”.⁴⁶ Ou seja, a classificação dos bens que integram o estabelecimento empresarial em “bens de produção” diz respeito à organização de todos eles em conjunto empregado no exercício da atividade econômica.

Então, sendo o estabelecimento empresarial configurado como um complexo de bens, pode-se dizer que ele é formado por bens materiais e imateriais destinados ao regular desenvolvimento da atividade empresarial.⁴⁷

Os bens materiais, também denominados bens corpóreos, são todos aqueles que, nos dizeres de Rubens Requião, “caracterizam-se por ocupar espaço no mundo exterior”.⁴⁸ Abrangem, portanto, as mercadorias, as instalações, o mobiliário, as acomodações montadas pelo empresário, o maquinário, veículos,

⁴⁴ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 328.

⁴⁵ FARACO, A. D. Obra citada, p. 129.

⁴⁶ FARACO, A. D. Obra citada, p. 130.

⁴⁷ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 100.

⁴⁸ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 333.

utensílios e todos os demais bens corpóreos que o empresário destina à exploração de sua atividade econômica.⁴⁹

Já os bens imateriais, ou bens incorpóreos, leciona o mesmo jurista, são todas as coisas “que não ocupam espaço no mundo exterior. São ideais, frutos da elaboração abstrata da inteligência ou do conhecimento humano”.⁵⁰

Estão compreendidos entre os elementos imateriais do estabelecimento empresarial a patente de invenção, o modelo de utilidade, os desenhos industriais, o título do estabelecimento e o ponto, que é objeto de proteção pelo contrato de locação comercial.⁵¹

Quanto aos créditos e dívidas decorrentes do exercício da atividade empresarial, Alfredo de Assis Gonçalves Neto observa que parte da doutrina os inclui como elementos imateriais integrantes do estabelecimento empresarial. Ao seu ver, porém, as dívidas e os créditos não são bens, daí porque não devem ser incorporados ao estabelecimento. Em suas palavras,

as dívidas não são bens; integram o passivo da empresa em razão do seu exercício. Os créditos, de sua vez, são o produto da atividade do empresário [...]. Assim, os créditos vêm a ser os direitos decorrentes das relações jurídicas mantidas com terceiros; as dívidas, os ônus para o exercício ou do exercício desses direitos. Sob essa ótica, incluem-se e se englobam como bens incorpóreos do estabelecimento todos os direitos que viabilizam ou asseguram seu funcionamento, como os oriundos dos contratos de duração [...], das relações de emprego [...] e, [...] das que determinam o fluxo de clientes [...]. Isoladamente considerados, os contratos são as fontes desses direitos; os créditos e as dívidas são, respectivamente, seus resultados e ônus para exercê-los.⁵²

Nesse mesmo sentido, tem-se o entendimento de Rubens Requião, para quem é fundamental ter em mente que o estabelecimento empresarial não se confunde com o patrimônio do empresário, podendo ele dispor de seus bens como bem entender. Dessa forma, considerando que os débitos não são bens de propriedade do empresário, é certo que não o integram, mas apenas “gravam ao seu patrimônio, que por eles responde. É claro, portanto, que os *débitos* do empresário, embora decorrentes da manutenção da *azienda*, nela não se integram”.⁵³

⁴⁹ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 333-334.

⁵⁰ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 334.

⁵¹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 103.

⁵² GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 579.

⁵³ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 338.

Quanto aos créditos, Rubens Requião, valendo-se da doutrina do jurista italiano Tamburrino, defende que sendo os direitos classificados como bens, certo é que os direitos de crédito também fazem parte do estabelecimento empresarial.⁵⁴ Isso porque o empresário

para ampliar o mercado , facilita a aquisição de suas mercadorias pelos fregueses, concedendo-lhes crédito. Em várias faixas de mercadorias, sobretudo de produtos industrializados [...], organizou-se poderoso sistema de vendas a crédito, cujas prestações são representadas por títulos de crédito, assinados pelos compradores, tornando-se assim líquidos e certos.⁵⁵

Os contratos, por sua vez, são utilizados pelo empresário no exercício da atividade empresarial, podendo ter como objeto os bens que fazem parte do estabelecimento. Os contratos, pois, também não são bens, daí porque não integram o estabelecimento, mas sim a atividade empresarial.⁵⁶ Os contratos de trabalho, por exemplo, fixados entre o empresário e seus funcionários, não podem ser entendidos como elementos do estabelecimento, pois dizem respeito ao exercício da atividade econômica devidamente organizada pelo empresário.

Cumprir observar, outrossim, que um importante elemento imaterial do estabelecimento empresarial é o ponto, definido por Rubens Requião como

determinado espaço [...] em que está situado o estabelecimento comercial, e para o qual se dirige a clientela. O *ponto*, portanto, surge ou da localização da propriedade imóvel do empresário, acrescentando-lhe valor, ou do contrato de locação do imóvel pertencente a terceiro.⁵⁷

O ponto é, em síntese, o local em que a atividade econômica é explorada. Tal definição é de suma importância, pois, na linguagem cotidiana, muitas vezes o estabelecimento é entendido como o local em que a empresa exerce suas atividades.

O ponto passa a existir a partir do momento em que o empresário exerce sua atividade econômica em determinado local, atraindo, então, a sua clientela. Segundo Fábio Ulhoa Coelho, a escolha do local adequado para o exercício da atividade empresarial é de extrema relevância para o sucesso da empresa, pois

⁵⁴ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 337.

⁵⁵ REQUIÃO, R. Idem ibidem.

⁵⁶ REQUIÃO, R. Obra citada, 334-335.

⁵⁷ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 335.

deverá ser feita em conformidade com o seu público alvo, “em função do vulto do empreendimento, do tipo de atividade e do perfil da clientela potencial”.⁵⁸

Por fim, Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro também identificam, ao lado dos elementos materiais e imateriais, o elemento pessoal como integrante do estabelecimento empresarial.

Seria o elemento pessoal a qualidade da imagem da gerência e diretoria da empresa perante o mercado, ou seja, “a sua boa reputação, sua fama de comerciante ou administrador honesto, diligente e competente que acaba por beneficiar – muitas vezes de forma decisiva – o resultado positivo do estabelecimento”.⁵⁹ Desse modo, quanto melhor a imagem passada pelos dirigentes da empresa, maior será a procura por seus serviços e produtos, o que certamente acarretará o aumento dos lucros empresariais.

2.6 CLIENTELA E AVIAMENTO

A clientela e o aviamento, diferentemente dos elementos materiais e imateriais que integram o estabelecimento empresarial, não são bens de propriedade do empresário, portanto não integram o estabelecimento, mas sim o qualificam. Por isso, a doutrina tende a classificar o aviamento e a clientela como qualidades ou atributos do estabelecimento empresarial.⁶⁰

Tradicionalmente, o aviamento é compreendido como o “potencial de lucratividade da empresa”.⁶¹ Isto é, na medida em que os bens integrantes do estabelecimento permanecem unidos para o exercício da atividade empresarial, a eles são atribuídas perspectivas de lucratividade da empresa, de modo que a este conjunto de bens é agregado um certo valor, que é superior à mera soma dos mesmos bens separadamente. Nas palavras de Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro,

⁵⁸ COELHO, F. U. Obra citada, p. 104.

⁵⁹ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 100.

⁶⁰ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 102-103.

⁶¹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 103.

são os vários elementos materiais, imateriais e pessoais que conferem ao estabelecimento a capacidade de produzir lucros, sendo que é conforme a específica qualidade de cada um destes elementos que teremos uma capacidade maior ou menor de obtenção de lucros.⁶²

Rubens Requião recorre à doutrina do comercialista espanhol Garrigues para definir o aviamento como a expectativa de

obter certos benefícios pela melhor organização da empresa, pelas qualidades pessoais do comerciante e de seus auxiliares, pela localização favorável do negócio, pela feliz conjuntura das vendas, pelo barateamento do preço de custo, pela extensão do círculo de clientela, pela eliminação da concorrência, por mil circunstâncias, enfim, que determinam uma maior ou menor certeza na venda dos produtos ou no fornecimento dos serviços.⁶³

É certo que a retirada de alguns bens do estabelecimento não compromete, necessariamente, o seu valor como um todo e, conseqüentemente, não opera maiores reflexos no aviamento. Contudo, se estes bens forem essenciais ao regular desenvolvimento da atividade empresarial, certamente o estabelecimento e o seu sobrevalor diminuirão ou até mesmo desaparecerão.

O aviamento resulta, portanto, da organização dos elementos integrantes do estabelecimento e destinados ao regular desenvolvimento da empresa. Assim, quanto mais perfeita e otimizada for essa organização, maior será o aviamento, de modo que a definição do preço a ser pago pela aquisição do estabelecimento empresarial baseia-se fundamentalmente no valor do aviamento, e não apenas no valor que resulta da reunião de todos os bens unitariamente considerados.⁶⁴

Com efeito, a proteção jurídica outorgada ao aviamento é relevante justamente no que diz respeito aos negócios jurídicos que têm o estabelecimento como objeto principal, pois, como dito, o aviamento compõe importante elemento da avaliação do estabelecimento empresarial, sendo algo por que também se paga. Assim, visa-se garantir que o investimento realizado pelo empresário na organização do seu estabelecimento não seja indevidamente apropriado por aquele que o vier a adquirir.

⁶² BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 102.

⁶³ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 395.

⁶⁴ COELHO, F. U. Obra citada, p. 103.

A clientela, por sua vez, é definida por Fábio Ulhoa Coelho como “o conjunto de pessoas que habitualmente consomem os produtos ou serviços fornecidos por um empresário”.⁶⁵

Conforme observa Rubens Requião, a doutrina francesa opta por distinguir duas espécies de clientela: a *clientèle*, que é conjunto de pessoas que consomem habitualmente os produtos ou serviços prestados por certo empresário, e a *achalandage*, que corresponde à clientela não fixa.⁶⁶

Assim como o aviamento, a clientela não é um bem de propriedade do empresário e, portanto, não constitui elemento do estabelecimento.⁶⁷ Não obstante, Fábio Ulhoa Coelho observa que o ordenamento jurídico confere proteção à clientela contra a concorrência desleal, no sentido de não se ver o empresário tolhido da clientela conquistada, ainda que isso não signifique que ela seja um bem suscetível de apropriação.⁶⁸

Por muito tempo a doutrina comercialista não foi unânime em definir a exata natureza jurídica do aviamento e da clientela: ora os classificavam como elementos da empresa, ora como qualidades aferidas ao estabelecimento empresarial.⁶⁹ Atualmente, porém, Marcelo M. Bertoldi e Márcia Carla Pereira Ribeiro observam estar firmado o entendimento de que o aviamento é uma qualidade do estabelecimento empresarial, enquanto que a clientela é um fator do próprio aviamento. Estariam ambos atrelados, portanto.⁷⁰

É certo que a organização do estabelecimento empresarial tende a produzir diversos resultados econômicos, entre eles o aumento da clientela. Assim, quanto mais clientes a empresa angariar, maior será o seu potencial de lucratividade, ou seja, o seu aviamento. Uma vez que o crescimento econômico da empresa deriva, entre outros fatores, justamente do aumento da sua clientela, esta será entendida como um fator do próprio aviamento.

Explicam Marcelo M. Bertoldi e Márcia Carla Pereira Ribeiro:

⁶⁵ COELHO, F. U. Obra citada, p. 103.

⁶⁶ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 395.

⁶⁷ COELHO, F. U. Obra citada, p. 103.

⁶⁸ COELHO, F. U. Idem, ibidem.

⁶⁹ Nesse sentido, pode-se mencionar a lição de Rubens Requião, que, à época da edição de sua obra “Curso de Direito Comercial”, enfatizou a existência de controvérsias doutrinárias quanto à natureza jurídica do aviamento e da clientela. REQUIÃO, R. Obra citada, p. 396-398.

⁷⁰ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 103.

Existe uma ligação íntima entre o *aviamento* e a *clientela*, uma vez que esta nada mais é do que o resultado do aviamento. Se o aviamento é a aptidão, a qualidade de gerar lucros, esses lucros somente advirão com a existência de um conjunto de pessoas que são atraídas ao estabelecimento à procura de bens e serviços. Quanto mais aviado o estabelecimento, maior a sua clientela. A clientela, assim, é um dos fatores do aviamento.⁷¹

2.7 ESTABELECIMENTO VIRTUAL

Pode-se dizer que a expansão da internet no último século é decorrente, sobretudo, do grande potencial que esse meio eletrônico oferece para o incremento das relações de consumo. A internet deu origem a uma nova forma de comércio, denominada “comércio eletrônico” ou “e-comércio”, que certamente oferece inúmeras comodidades aos consumidores e aos empresários que oferecem seus serviços ou produtos através dos meios eletrônicos.⁷²

Assim, diante do crescente avanço do comércio eletrônico via internet, torna-se importante verificar o surgimento de uma nova figura no direito empresarial: o “estabelecimento virtual”.

O estabelecimento virtual consiste em uma nova espécie de estabelecimento, no qual – diferentemente do estabelecimento empresarial tradicional, que se encontra instalado em local fisicamente acessível aos consumidores – a relação comercial ocorre pela transmissão eletrônica de dados via internet. Assim, não é o produto ofertado ou o serviço prestado que caracteriza o comércio virtual, mas sim a sua acessibilidade aos consumidores, isso porque essa espécie de estabelecimento é acessada pelos consumidores e fornecida pelo empresário apenas através da via de transmissão eletrônica de dados.⁷³

Dessa forma, o comércio eletrônico não ocorre apenas pela venda de produtos virtuais, tais como softwares, jornais eletrônicos ou músicas em formato mp3. É possível também que bens materiais como livros, roupas e acessórios, sejam vendidos no mercado virtual.

⁷¹ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 103.

⁷² COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, 3. v., p. 31.

⁷³ COELHO, F. U. Obra citada, p. 34.

Para Fábio Ulhoa Coelho, a diferença fundamental entre o estabelecimento empresarial tradicional e o estabelecimento virtual, portanto, reside na questão da acessibilidade. Em suas palavras, “o tipo de acesso ao estabelecimento empresarial define a classificação deste. Quando feito por deslocamento no espaço, é físico; quando por transmissão e recepção eletrônica de dados, virtual”.⁷⁴

O mesmo jurista observa que tanto o estabelecimento físico, quanto o virtual guardam certas semelhanças, como no que tange ao aviamento e à clientela, que podem ser caracterizados pelo volume expressivo de transações realizadas no *website* e pela quantidade média de internautas que o acessam diariamente, respectivamente.⁷⁵

Entretanto, Fábio Ulhoa Coelho também aponta divergências existentes entre essas duas espécies de estabelecimentos. O autor menciona que o ponto referente ao estabelecimento virtual não possui a mesma relevância quanto o ponto pertencente ao estabelecimento físico, pois o local em que se encontra instalada a empresa não seria relevante para a aquisição de bens ou serviços pela clientela em razão da desnecessidade de deslocamento do consumidor no espaço.⁷⁶

Nesse sentido, Thomaz Henrique Junqueira de Andrade Pereira ressalta que o estabelecimento virtual não deve ser confundido com o *site*, através do qual os consumidores negociam com o empresário, pois ele “nada mais é do que um elemento imaterial que o compõe o estabelecimento”.⁷⁷ Ao seu ver,

no caso do estabelecimento virtual, o que é virtual é a casa comercial, mas não o estabelecimento, o qual, no mais da vezes, será constituído por um, se não todos, os elementos material que podem possivelmente compor qualquer estabelecimento, inclusive bens imóveis, os quais poderão ser utilizados tanto como escritório em que se desenvolve serviço administrativo como também como depósito para eventual estoque que o componha.⁷⁸

Ressalvada a questão da acessibilidade, portanto, todas as demais características atinentes ao estabelecimento físico seriam pertinentes também ao estabelecimento virtual. Assim, o estabelecimento virtual deve ser igualmente

⁷⁴ COELHO, F. U. Obra citada, p. 34.

⁷⁵ COELHO, F. U. Obra citada, p. 34-35.

⁷⁶ COELHO, F. U. Obra citada, p. 35.

⁷⁷ PEREIRA, Thomaz Henrique Junqueira de Andrade. *O conceito de “estabelecimento virtual”*, p. 226.

⁷⁸ PEREIRA, T. H. J. de A. Obra citada, p. 226.

caracterizado como o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos organizados pelo empresário para o exercício de sua atividade econômica.

Outrossim, é imprescindível que o estabelecimento virtual seja identificado através de um nome de domínio, materializado na forma do sítio eletrônico ou *website*, cuja função é identificar “o ‘lugar’ em que o consumidor ou adquirente pode comprar o produto ou serviço”, bem como “realizar a conexão entre emissor e destinatário das informações veiculadas pela internete [...]”.⁷⁹ Para Fábio Ulhoa Coelho, portanto, o endereço eletrônico opera função semelhante ao título do estabelecimento físico, pois, em seu entendimento, o ponto não existe no estabelecimento virtual.

Não obstante, há autores que entendem que uma vez que o Código Civil não fez menção à exigibilidade do estado físico do estabelecimento empresarial, e considerando que cada estabelecimento virtual possui um endereço próprio na rede mundial de computadores, o endereço eletrônico poderia ser considerado o próprio ponto do estabelecimento virtual, sendo também um local, porém virtual.⁸⁰

Ademais, o estabelecimento virtual também é qualificado de acordo com o seu aviamento. Destarte, quem adquire um estabelecimento virtual pagará por preço maior do que a mera soma dos bens que o constituem, pois

se o *website* é visitado por significativa quantidade de *internetenautas*, abriga volume expressivo de transações, o *layout* da página é bem estruturado e atraente, o nome de domínio é de fácil assimilação, os sistemas de segurança de transmissão de dados são confiáveis, então o estabelecimento virtual tem seu próprio valor, independentemente dos equipamentos e programas empregados ou da marca.⁸¹

⁷⁹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 36.

⁸⁰ Nesse sentido, tem-se o entendimento de Aldemario Araújo Castro, para quem o ponto não exige necessariamente uma localização física. Para ele, “as definições de índole material ou física devem ser aceitas e adaptadas ao novo mundo virtual, sempre que possível. Nesse particular, não vemos óbices insuperáveis na medida que cada *site* pode ser encontrado e identificado por meio de um endereço eletrônico (no protocolo IP - *Internet Protocol*).” CASTRO, Aldemario Araújo. *As mudanças tecnológicas e os paradigmas jurídico-tributários*. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/infojur/conteudo16texto.htm>

⁸¹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 34.

3 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

A fim de compreender o fenômeno da sucessão tributária na alienação do estabelecimento empresarial, cumpre analisar, primeiramente, a questão atinente aos negócios jurídicos que têm o estabelecimento como objeto principal, bem como os efeitos deles decorrentes, sobretudo no que tange à sua compra e venda.

Salienta-se, novamente, que não se pretende esgotar no presente estudo a apreciação de todos os aspectos relativos à alienação do estabelecimento empresarial, sendo relevante apenas a sucessão passiva tributária que atinge o adquirente do estabelecimento alienado. Não obstante, passa-se ao sucinto estudo do contrato de trespasse, pelo qual se dá a transferência da titularidade do estabelecimento empresarial, bem como a sucessão passiva que dele decorre.

Dispõe o artigo 1.143 do Código Civil⁸² que o estabelecimento empresarial, como bem unitário em si considerado, pode ser objeto de operações jurídicas diversas, tais como a possibilidade de ser dado em usufruto ou ser objeto de compra e venda e de locação, pois sobre ele pode o empresário exercer todos os poderes atinentes ao domínio,⁸³ desde que compatíveis com a natureza de bem móvel que lhe é inerente (a hipoteca do estabelecimento, por exemplo, não seria possível, conforme observa Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁸⁴).

Nas palavras de Rubens Requião,

o estabelecimento pode ser objeto unitário de direitos e negócios, translativos ou constitutivos, o que equivale a dizer que sua alienação, *inter vivos* ou *causa mortis*, está autorizada, bem assim a constituição de outros direitos pessoais ou direitos reais que o tenham como objeto, desde que tais direitos sejam compatíveis com sua natureza.⁸⁵

Os negócios jurídicos que têm como objeto principal o estabelecimento empresarial levam em conta não apenas os elementos singulares que o integram, mas sim todo o complexo de “situações jurídicas” – nos dizeres de Alfredo de Assis

⁸² 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”.

⁸³ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 586.

⁸⁴ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 587.

⁸⁵ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 329.

Gonçalves Neto⁸⁶ – que resultam no sobrevalor a ele agregado pelo exercício da atividade econômica. Assim, ao se pactuar negócio jurídico acerca do estabelecimento, “o mais importante, efetivamente, é a manutenção da eficiência organizativa e da capacidade de geração de lucros do estabelecimento”, segundo salienta Alexandre Ditzel Faraco.⁸⁷

Com o advento do Código Civil de 2002, que conferiu reconhecimento jurídico à figura do estabelecimento empresarial, também a sua alienação tornou-se objeto de regulamentação jurídica própria. Tradicionalmente, o negócio jurídico pelo qual se dá a transferência da titularidade do estabelecimento empresarial é denominado “trespasse”.⁸⁸ Na definição de Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro, “o trespasse é a operação pela qual um empresário vende a outro o seu estabelecimento empresarial, ficando este responsável pela condução dos negócios a partir de então”.⁸⁹

Relevante salientar, desde logo, que o trespasse não se confunde com a alienação do controle acionário de uma sociedade anônima ou de quotas sociais de uma sociedade limitada. Nessas hipóteses, o estabelecimento empresarial não sofre alteração na sua titularidade, pois o que ocorre é somente a alteração na composição dos sócios que formam a sociedade.⁹⁰

Com efeito, diversos são os aspectos referentes à alienação do estabelecimento empresarial, conforme se depreende dos artigos 1.143 a 1.149 do Código Civil, que cuidam dos negócios jurídicos que podem ter o estabelecimento empresarial como objeto principal, bem como os seus respectivos efeitos.⁹¹ Não obstante, importa ao presente estudo a análise das questões relativas à sucessão passiva decorrente do trespasse, tanto em relação aos débitos em geral (conforme prevê o artigo 1.146 do Código Civil), quanto aos débitos fiscais (especificamente no que tange à previsão do artigo 133 do Código Tributário Nacional).

⁸⁶ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 585.

⁸⁷ FARACO, A. D. Obra citada, p. 150.

⁸⁸ FARACO, A. D. Obra citada, p. 149.

⁸⁹ BERTOLDI, M. M.; RIBEIRO, M. C. P. Obra citada, p. 105.

⁹⁰ FARACO, A. D. Obra citada, p. 149.

⁹¹ FARACO, A. D. Obra citada, p. 131.

Nesse sentido, o trespasse, além de transferir ao adquirente a titularidade do estabelecimento empresarial, determina também a sua responsabilidade pelos passivos do alienante, conforme preceitua o artigo 1.146 do Código Civil.⁹²

Contudo, anteriormente ao Código Civil de 2002 não havia uma disciplina geral expressa quanto à transferência dos débitos relativos ao estabelecimento ao adquirente, salvo, como observa Fábio Ulhoa Coelho, no que tange aos débitos expressamente previstos no contrato de trespasse, bem como os débitos fiscais e trabalhistas, que já contavam com regulamentação jurídica própria.⁹³

Assim, não era possível ao credor responsabilizar o adquirente por seus débitos, salvo se houvesse “manifestação de vontade do adquirente não apenas no sentido de se obrigar perante o alienante a quitar o passivo, mas de que pretende se comprometer em favor do próprio credor com o pagamento”.⁹⁴

Nesse contexto, o tema foi alvo de grande divergência doutrinária e jurisprudencial, sendo que grande parte da doutrina sustentava que, diante da inexistência de previsão legal expressa, o adquirente não se tornava responsável pelas dívidas que acompanham o estabelecimento.⁹⁵

Os credores, portanto, não podiam, em princípio, pretender o recebimento de seus créditos do adquirente do estabelecimento, salvo se houvesse previsão nesse sentido entre os contratantes. Assim, ainda que não houvesse exigência legal, os contratos de trespasse em geral já estipulavam cláusulas quanto à assunção das dívidas ligadas ao estabelecimento pelo empresário adquirente. Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho observa que

para evitar a ineficácia do trespasse, bem como para administrar os passivos de algum modo ligados ao estabelecimento que passa a assumir, o adquirente costuma contratar com o alienante a assunção de todas as obrigações. [...] Normalmente, em anexo ao instrumento contratual, relacionam-se os débitos e identificam-se os credores e valores correspondentes, para maior segurança quanto à extensão da obrigação assumida pelo comprador do estabelecimento.⁹⁶

⁹² Art. 1.146. “O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento”.

⁹³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, 1.v., p. 120.

⁹⁴ FARACO, A. D. Obra citada, p. 156.

⁹⁵ Nesse sentido pode-se citar Alfredo de Assis Gonçalves Neto, para quem “a transferência automática do passivo ao adquirente é problemática e não me parece que possa ser afirmada sem texto legal expresso”. GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 595.

⁹⁶ COELHO, F. U. Obra citada, p. 120.

Fábio Ulhoa Coelho salienta, ainda, que também é possível que as partes estabeleçam no contrato de trespasse que não haverá transferência de qualquer passivo ao adquirente, ficando o alienante responsável pelas dívidas existentes. Ressalta-se, porém, que eventuais cláusulas de não transferência do passivo operam eficácia apenas entre os contratantes, sendo inoponíveis em relação aos credores.⁹⁷

Com o advento do Código Civil de 2002 a sucessão dos passivos do alienante ao empresário adquirente ganhou previsão legal expressa, conforme preceitua o artigo 1.146 do Código Civil:

Art. 1.146. O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.

Portanto, não obstante a doutrina majoritária sustentasse que as dívidas relativas ao estabelecimento empresarial não eram transferidas ao adquirente – salvo as de natureza fiscal e trabalhista – atualmente, diante do dispositivo legal em questão, o trespasse opera uma verdadeira assunção automática das dívidas do alienante para o adquirente.

Como bem considerou Alfredo de Assis Gonçalves Neto, com o advento do Código Civil de 2002 estabeleceu-se que pela alienação do estabelecimento as dívidas transferem-se para o adquirente, assim como os contratos estipulados para a sua exploração. Então, conclui o jurista que

essas disposições revelam que o estabelecimento está sendo aí considerado não só como o conjunto de bens em que se decompõe, tal como definido no art. 1.142, mas como estrutura funcional ou [...] como uma unidade “exploracional”. Da conjugação desses dispositivos, forçoso é concluir que o estabelecimento, sob essa perspectiva, como um complexo de situações jurídicas, passa a ter na universalidade de direito sua natureza jurídica.⁹⁸

Entretanto, ainda que as dívidas acompanhem o estabelecimento empresarial quando da sua alienação, cumpre lembrar que elas não são

⁹⁷ COELHO, F. U. Obra citada, p. 121.

⁹⁸ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 585.

elementos integrantes do estabelecimento, como bem ressalta Alexandre Ditzel Faraco:

a previsão de sucessão passiva *ex lege* em relação ao adquirente do estabelecimento não significa que as dívidas devem ser incluídas dentre os elementos do estabelecimento. É assente na doutrina que o passivo do empresário não integra o estabelecimento.⁹⁹

Assim, consolidado o entendimento de que a alienação do estabelecimento empresarial opera a sucessão das dívidas em nome do adquirente, cumpre observar quais serão os débitos que efetivamente serão transferidos pelo alienante e assumidos pelo adquirente por ocasião do trespasse.

Dispõe o artigo 1.146 do Código Civil que o adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, se regularmente contabilizados, tendo a companhia solidária do devedor primitivo quanto aos créditos vencidos por até um ano a contar da publicação do trespasse. Quanto aos créditos não vencidos, a responsabilidade do devedor primitivo perdura até um ano após o vencimento.

Assim, por expressa disposição legal, o adquirente só assumirá os débitos anteriores à transferência se devidamente escriturados, pois “se os débitos não estavam contabilizados, presume-se que o adquirente não tinha conhecimento deles, e assim não será responsabilizado. Nesse caso, o alienante será o devedor final de tais valores”.¹⁰⁰

O adquirente também não pode ser responsabilizado por dívidas decorrentes de relações jurídicas mantidas pelo antigo empresário e que não tivessem qualquer relação fática ou jurídica com o estabelecimento adquirido.

Assim, a fim de evitar eventuais problemas futuros, cabe ao adquirente do estabelecimento inserir no contrato de trespasse todos os elementos que o integram, realizando-se um inventário dos bens que efetivamente serão transferidos,¹⁰¹ bem como dispor sobre a extensão da compra, sobretudo no que diz respeito à titularidade do passivo, evitando-se que eventuais débitos que não sejam pertinentes ao estabelecimento adquirido lhe sejam indevidamente transferidos.

⁹⁹ FARACO, A. D. Obra citada, p. 157.

¹⁰⁰ CASTRO, Antonio Affonso Leite de; GLEICH, Marcos Coe de Oliveira. *A Alienação do Estabelecimento no Novo Código Civil: Aspectos Práticos e Jurídicos*, p. 6.

¹⁰¹ CASTRO, A. A. L. de; GLEICH, M. C. de O. Obra citada, p. 4.

Observa-se, outrossim, que a alienação do estabelecimento empresarial envolve não somente a análise de questões de cunho obrigacional, como o que se depreende do artigo 1.146 do Código Civil, mas também possui peculiaridades no que diz respeito ao âmbito tributário.

É certo que o artigo 1.146 do Código Civil contempla uma disciplina geral aos diversos débitos relativos ao estabelecimento alienado, contudo antes mesmo de que a matéria relativa ao estabelecimento empresarial contasse com regulamentação própria, legislações esparsas já fixavam determinados efeitos decorrentes dos negócios jurídicos que o consideravam objeto principal, dentre elas artigo 133 do Código Tributário Nacional, que prevê os efeitos decorrentes da transferência do estabelecimento em relação aos débitos tributários.

O Código Tributário Nacional – CTN, no capítulo referente à responsabilidade tributária, define os casos de sucessão e sua extensão, responsabilizando terceiros por créditos tributários contra eles apurados.

Prevê o artigo 133 do CTN uma forma de responsabilidade que só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra “fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional”. Dispõe o dispositivo legal em questão:

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:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Nota-se, portanto, que o artigo em comento prevê, nos incisos I e II, duas hipóteses que constituem a responsabilidade do sucessor por débitos tributários decorrentes da alienação do estabelecimento empresarial: se o alienante cessar a exploração de qualquer atividade econômica, a responsabilidade será integralmente do adquirente em relação a todos os tributos devidos até a data da transferência do estabelecimento. Do contrário, se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade econômica dentro de seis meses após a data da alienação, a responsabilidade do adquirente em relação a todos aos tributos devidos será meramente subsidiária, ou seja, apenas no caso de insolvência do alienante.

Com efeito, para compreender o fenômeno da sucessão tributária na alienação do estabelecimento empresarial, cumpre analisar brevemente as questões atinentes ao instituto da sujeição passiva tributária, bem como as hipóteses de responsabilidade de terceiros no pagamento dos débitos fiscais.¹⁰²

3.1 A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Regula o artigo 121 do CTN¹⁰³ que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele quem tem o dever de pagar o tributo, ou seja, é o devedor na relação jurídica

¹⁰² Salienta-se, desde logo, que não se pretende proceder, no presente estudo, a um detalhamento dos vários institutos tributários e suas diferentes visões doutrinárias, o que certamente não exclui a existência de uma complexidade específica a cada um dos temas tributários mencionados. O objeto do presente estudo limita-se ao tema da responsabilidade tributária por sucessão decorrente da alienação do estabelecimento empresarial, prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

¹⁰³ Art. 121. “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

fixada entre ele e o Fisco. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”.¹⁰⁴

Portanto, a relação jurídica tributária se verifica na prerrogativa do Fisco (sujeito ativo) em poder exigir do sujeito passivo a satisfação de um crédito tributário previamente instituído em lei.

Dispõe o parágrafo único do artigo 121 que o sujeito passivo pode assumir a feição de contribuinte, quando é diretamente responsável pela prática do fato gerador; ou de responsável, quando não tem vinculação pessoal e direta com o fato gerador, mas em relação a ele possui algum vínculo.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o responsável, ao contrário do contribuinte, “é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade”.¹⁰⁵

Ou seja, a responsabilidade tributária ocorre nas hipóteses em que o contribuinte pratica o fato gerador, dando origem à relação jurídica tributária e ao dever de pagar o tributo. Porém, esse dever é transferido, por determinação legal, a uma terceira pessoa, que de alguma forma mantém um vínculo com essa relação jurídica tributária. Paulo de Barros Carvalho assim sintetiza o tema:

A autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual for formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos [...].¹⁰⁶

O legislador tributário determinou de forma expressa no artigo 128 do CTN¹⁰⁷ que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída por lei a

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 367.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 261.

¹⁰⁶ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 386.

¹⁰⁷ 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

terceira pessoa, excluindo-se ou não a responsabilidade do contribuinte, que poderá ser responsabilizado em caráter supletivo.

Via de regra, portanto, os tributos são cobrados dos contribuintes, ou seja, daqueles que obtêm alguma vantagem econômica direta decorrente do fato tributário. Em certos casos, porém, Paulo de Barros Carvalho explica que o Estado, por necessidade e interesse, visa cobrar o tributo de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, dando origem à sujeição passiva indireta, que se apresenta em duas modalidades: substituição e transferência (sendo que esta comporta as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade).¹⁰⁸

Leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho que na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo é diretamente imputado por lei ao responsável tributário, que, ainda que não envolvido com o fato gerador, mantém com ele algum vínculo. Já na responsabilidade tributária por transferência a lei imputa a terceiro o dever de pagar o tributo no lugar do contribuinte por fato gerador por este praticado. Isto é, o dever de pagar o tributo migra da pessoa do contribuinte para o responsável.¹⁰⁹

No presente estudo, interessa apenas a hipótese de responsabilidade tributária por transferência por sucessão, especificamente a sucessão decorrente da alienação do estabelecimento empresarial, prevista no artigo 133 do CTN.

Segundo Marco Aurelio Greco, sucessão, em síntese, é o fenômeno pelo qual uma situação ou posição jurídica subjetiva que alcançava uma certa pessoa passa a alcançar um terceiro que, originariamente, dela não fazia parte ou por ela não era atingida. Tal modificação se dá em razão de algum elemento de conexão que aproxime o sucessor da situação jurídica originária.¹¹⁰

O sucessor tributário, portanto, nas palavras de Zelmo Denari, é aquele que “sem ser partícipe do pressuposto e sem realizá-lo de qualquer forma – se obriga ao pagamento do tributo em razão de uma particular relação com o elemento objetivo do pressuposto, isto é, com a coisa ou bem objeto da imposição”.¹¹¹

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

¹⁰⁸ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 368.

¹⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 684-691.

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurelio. *Imposto sobre a renda – Responsabilidade do sucessor na aquisição do estabelecimento – O art. 133 do CTN*, p. 56.

¹¹¹ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*, p. 92.

Assim, no caso da sucessão tributária, há apenas mudança do titular do dever de pagar o tributo, pois o sucessor sub-roga-se nos direitos e deveres do sucedido, ocupando-lhe o lugar na relação jurídica tributária.

Dispõe o artigo 129 do CTN¹¹² que nas hipóteses de sucessão tributária o sucessor é obrigado a pagar o crédito definitivamente constituído ou em curso de constituição até a data da sucessão, ou, caso constituído posteriormente, tenha decorrido de obrigação tributária surgida até a data da sucessão.

Nesse sentido, esclarece Zelmo Denari que

o adquirente de um estabelecimento comercial, *v. g.*, não responde somente pelos tributos regularmente apurados ao tempo do ato negocial, mas também por aqueles passíveis de apuração. O sucessor sub-roga-se em todas as situações passivas da relação jurídica tributária.¹¹³

Por fim, cumpre mencionar que, na opinião de Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade tributária imputada a terceiros não responsáveis pela prática do fato gerador justifica-se como sanção administrativa àquele que, imbuído do dever de curar saber do pagamento dos tributos devidos pelo contribuinte, veio a descumpri-lo.¹¹⁴

Revela-se, portanto, a verdadeira intenção do legislador tributário, qual seja: a existência de um dever de cooperação entre contribuinte e responsável para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas, não sendo difícil “verificar o dever implícito de forçar a regularização do débito, antes da operação, ou de assumir o ônus na qualidade de responsável”.¹¹⁵

¹¹² 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”.

¹¹³ DENARI, Z. Obra citada, p. 92-93.

¹¹⁴ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 388.

¹¹⁵ CARVALHO, P. de B. *Idem*, *ibidem*.

3.2 A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA – ANÁLISE DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Superado o breve estudo sobre o instituto da sujeição passiva no direito tributário brasileiro, passa-se especificamente à análise do artigo 133 do CTN.

Vale dizer, inicialmente, que no caso da sucessão tributária pela alienação do estabelecimento empresarial, o CTN oferece disciplina diversa daquela prevista no artigo 1.146 do Código Civil.

É certo que em ambos os casos o adquirente assume a posição de sucessor dos débitos referentes ao estabelecimento empresarial do alienante. No entanto, conforme observa Alexandre Ditzel de Faraco, a extensão da responsabilidade do adquirente, bem como a responsabilidade remanescente ao antigo titular do estabelecimento, nas duas hipóteses, são bastante diversas.¹¹⁶

Isso porque o artigo 1.146 do Código Civil, que diz respeito a todas as dívidas privadas em geral, estabelece que os débitos só alcançarão o adquirente se devidamente contabilizados até a data da alienação, continuando o alienante responsável pelo prazo de um ano, período em que os credores poderão demandar seus créditos de ambos, concomitante ou isoladamente.

Já em relação aos débitos tributários, dispõe o inciso I do artigo 133 do CTN que o adquirente do estabelecimento responderá de forma integral pelos débitos tributários caso o alienante, após a transferência, deixe de exercer qualquer atividade ou só volte a exercê-la em seis meses após a alienação. Do contrário, estabelece o inciso II que, prosseguindo o alienante na exploração da mesma ou de outra atividade, iniciada dentro de seis meses após a transferência, a responsabilidade de ambos será subsidiária.

Essa transferência se justifica, a princípio, pela lógica de que quem tem a receita oriunda da exploração do estabelecimento empresarial deverá arcar com o as despesas dela decorrentes, inclusive as fiscais.

¹¹⁶ FARACO, A. D. Obra citada, p. 157.

Questiona-se, porém, se qualquer negócio jurídico de compra e venda pactuado entre sociedades empresárias ou empresários individuais caracteriza a hipótese de sucessão tributária prevista no artigo 133 do CTN.

Em resposta, cumpre analisar a dicção do dispositivo legal em comento.

O artigo 133 principia por determinar que “A pessoa natural ou jurídica de direito privado, que adquirir de outra, por qualquer título, [...]”. A primeira parte do dispositivo legal não oferece grandes dificuldades, determinando, apenas, que o sucessor poderá ser pessoa natural, na figura do empresário individual, ou jurídica, na forma de sociedade empresária. Vale observar, também, que estão excluídas da responsabilidade do artigo 133 todas as pessoas jurídicas de direito público.¹¹⁷

Além disso, a responsabilidade tributária de que trata o artigo 133 é gerada qualquer que seja a forma de aquisição do estabelecimento empresarial.

É certo que o instrumento competente para caracterizar a sucessão tributária prevista no dispositivo legal é o contrato de trespasse, pelo qual se transfere a titularidade do estabelecimento empresarial de um empresário a outro. Segundo Zelmo Denari, a sucessão tributária, nesse caso, “é resultado de um ato negocial das partes, ou seja, o sucessor subentra a relação jurídica preexistente em razão de negócio jurídico que celebra com o antecessor”.¹¹⁸

Ives Gandra da Silva Martins nota, também, que ainda que o *caput* do artigo 133 fale em “aquisição” e seus incisos em “alienação”, ambas devem ser compreendidas como expressões equivalentes¹¹⁹, no sentido de que, em ambos os casos, o legislador pretendeu referir-se à transmissão do estabelecimento empresarial da titularidade do alienante para o adquirente.

Adiante, o legislador delimitou a exata extensão da responsabilidade de que cuida o artigo 133, ao mencionar que a aquisição refere-se a “[...] fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração [...]”.

¹¹⁷ Para Ives Gandra da Silva Martins, excluir as pessoas jurídicas de direito público da hipótese de sucessão tributária prevista no artigo 133 significa uma afronta à ordem constitucional, pois estaria o Estado em condição privilegiada em relação ao particular no que tange à concorrência e à intervenção no mercado econômico. Em suas palavras, “a exclusão, na intenção legislativa, deveu-se, em minha opinião, ao fato de a sucessão, normalmente, decorrer dos elevados interesses do Estado, não sendo desejável sejam os seus objetivos prejudicados pela sub-rogação nos ônus sucessórios”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 255.

¹¹⁸ DENARI, Z. Obra citada, p. 98.

¹¹⁹ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 255-256.

Observação preliminar a ser feita diz respeito à imprecisão terminológica cometida pelo legislador tributarista ao fazer referência ao “fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional”.

É notável que os doutrinadores tributaristas, ao definir o fundo de comércio, acabam por lhe conferir a natureza própria ao estabelecimento empresarial, enquanto que ao definirem o estabelecimento o classificam apenas como uma das unidades produtivas da empresa.¹²⁰

Ao tratar do tema, Aliomar Baleeiro, por exemplo, menciona: “se alguém alienar a empresa, seu fundo de comércio ou apenas um estabelecimento da empresa, e o adquirente continuar a respectiva exploração [...] fica responsável o último pelos tributos do primeiro [...]”.¹²¹ Nota-se que o jurista optou por identificar a expressão “estabelecimento” como uma das unidades produtivas da empresa, ao passo que o termo “fundo de comércio” estaria identificando todo o conjunto de bens articulados para o desenvolvimento da empresa.

Ives Gandra da Silva Martins comete a mesma imprecisão terminológica, ao mencionar que o fundo de comércio consiste no “conjunto de bens da empresa ou do profissional, inclusive aqueles de ordem imaterial (clientela)”, enquanto que seria o estabelecimento “apenas uma unidade [...] operativa”.¹²²

Por outro lado, entendimento semelhante ao adotado no presente estudo é sustentado pelo tributarista Arnaldo Borges, para quem fundo de comércio e estabelecimento empresarial são expressões sinônimas. O doutrinador afirma, também, que o estabelecimento não se confunde com a pessoa jurídica empresária, sendo, em verdade, um instrumento da atividade da empresa.¹²³

Também Zelmo Denari salienta que não há qualquer distinção a ser feita entre as expressões “fundo de comércio” e “estabelecimento”. Para ele, o estabelecimento, em semelhança ao fundo de comércio, é definido como

¹²⁰ Conforme mencionado no segundo capítulo do presente estudo, o estabelecimento empresarial é definido como um complexo de bens heterogêneos, materiais e imateriais, que dá origem a uma nova figura jurídica, envolvida em relações de direito e de fato que têm por objeto a universalidade em si, unitariamente reconhecida. O fundo de comércio, por sua vez, ora é definido como o sobrevalor agregado ao estabelecimento pelo exercício da empresa, ora como sinônimo de estabelecimento empresarial. No presente estudo, contudo, defende-se que ambas as expressões são sinônimas, devendo o mesmo entendimento ser aplicado no que tange aos efeitos da sucessão tributária prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

¹²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 750.

¹²² MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 256.

¹²³ BORGES, Arnaldo. *O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária*, p. 91.

o complexo de bens ou serviços organizados para o exercício da empresa. A noção é compreensiva em 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.¹²⁴

Superada a crítica, retoma-se a análise do artigo 133 do CTN. Chama-se atenção especial a este ponto, pois é nele que está toda a essência necessária à compreensão do dispositivo legal sob análise.

Dispõe o artigo 133 que o adquirente somente será responsabilizado pelas dívidas fiscais do alienante quando a aquisição abranger “fundo de comércio ou estabelecimento”, ou seja, somente quando a aquisição disser respeito a toda a universalidade em que consiste o estabelecimento empresarial, incluídos os seus elementos materiais, imaterias e pessoais, bem como os seus atributos (sua clientela e suas perspectivas de rentabilidade).

Compreende Marco Aurelio Greco que o artigo 133 referiu-se à aquisição do estabelecimento como uma universalidade – formada por seus equipamentos, prédios, clientela, entre outros – organizada de forma dinâmica no desenvolvimento de certa atividade econômica.¹²⁵

A mera aquisição do ponto ou de alguns bens integrantes do estabelecimento, então, que não corresponde à aquisição do complexo em que consiste o estabelecimento, não deve caracterizar a sucessão tributária prevista no artigo 133. Nesse sentido, defende Zelmo Denari que “não induz sucessão a aquisição de alguns bens ou conjunto de bens sem quebra do complexo unitário, máxime se o alienante prosseguir no exercício de sua atividade”.¹²⁶

Isso porque, ao se interpretar o artigo 133 do CTN, não se pode deixar de lado a natureza jurídica do estabelecimento empresarial, amplamente discutida no segundo capítulo do presente estudo. Quando se fala em estabelecimento empresarial, não se pode adotar o posicionamento radical de que quem, porventura, venha a se instalar no mesmo local em que anteriormente funcionava uma

¹²⁴ DENARI, Z. Obra citada, p. 101.

¹²⁵ GRECO, M. A. Obra citada, p. 77.

¹²⁶ DENARI, Z. Obra citada, p. 105.

sociedade empresária devedora passa a ser o sucessor tributário, simplesmente por ter eventuais benefícios decorrentes do ponto. Não se tratando de efetiva transferência do estabelecimento empresarial, não haverá responsabilidade do adquirente.

Marco Aurelio Greco sustenta que para interpretar o artigo 133 do CTN é fundamental ter em mente o conceito de estabelecimento como uma totalidade, pois, ao seu ver, “a continuidade do empreendimento é que [...] está sendo contemplada no art. 133 do CTN, para fins de configurar o vínculo que desemboca na responsabilidade por sucessão”.¹²⁷ Adiante, dispõe o mesmo autor que “se a aquisição não for da totalidade, não haverá, a rigor, aquisição de fundo de comércio inteiro (mas apenas de um conjunto de bens, ainda que acompanhado dos elementos funcionais que o compõem)”.¹²⁸

Do contrário, qualquer empresário ou sociedade empresária que pretendesse adquirir instalações nas quais já fosse exercida anteriormente atividade empresarial teria que superar o óbice da sucessão tributária. Evita-se, assim, dificultar a alienação de estabelecimentos que possam vir a servir para outras finalidades.

Dessa forma, embora venha a sociedade empresária a adquirir as instalações do empresário alienante e continue a exercer no local atividade semelhante a antes exercida, é preciso que se demonstre a continuidade da “respectiva exploração”, no sentido de que a atuação exercida pelo antecessor venha a agregar algo à atividade então exercida pelo adquirente. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins entende que deve o adquirente vir a ser beneficiado, de algum modo, pelo fato da respectiva atividade ter sido exercida no local – vindo a valer-se, por exemplo, do nome, da clientela exclusiva, da marca, entre outros.¹²⁹

Destarte, a transferência da propriedade de um aparelho específico sem o qual a empresa deixaria de atuar, a titularidade de uma patente, a aquisição do volume da receita gerada pelo alienante e o seu potencial de rentabilidade, a formação de uma equipe de profissionais qualificados e especializados na atividade

¹²⁷ GRECO, M. A. Obra citada, p. 60.

¹²⁸ GRECO, M. A. Obra citada, p. 67.

¹²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional – Origem do Dispositivo – Evolução Jurisprudencial e Doutrinária – Inaplicabilidade à Hipótese Consultada*, p. 136.

desenvolvida, são circunstâncias que, entre outras, evidenciam a efetiva aquisição do estabelecimento empresarial e, conseqüentemente, a responsabilização tributária do adquirente.

Assim, para Ives Gandra da Silva Martins, a sucessão tributária estará caracterizada apenas e tão-somente nas hipóteses em que o adquirente venha a exercer a *respectiva* atividade antes exercida pelo alienante. Ou seja, não basta que o sucessor exerça *idêntica* atividade, mas sim a *respectiva* atividade. Para o jurista, o termo “respectiva” corresponde à específica atividade econômica exercida, não apenas de forma genérica.¹³⁰

Nas palavras do autor, alienar o estabelecimento empresarial consiste em

preservar a própria empresa, [...] para que *continue sendo operada pelo adquirente sob a mesma ou outra razão social*. Não se confunde com a venda de alguns bens, para que a empresa adquirente, como ela mesma e exclusivamente em seu nome pessoal, continue a explorar seu próprio negócio, apenas se utilizando do mesmo imóvel. Mas – repito – como forma de expansão do seu *próprio negócio e não de dar continuidade ao negócio* da empresa alienante.¹³¹

Adiante, a fim de sustentar seu posicionamento, o mesmo doutrinador menciona o seguinte exemplo:

Se uma rede de ‘renome nacional’ adquire as instalações de uma loja de ‘renome local’ e continua a sua exploração nos moldes do perfil que a caracteriza, ou seja, de rede maior, em face de seu prestígio empresarial, mesmo que explore *idêntica ou semelhante* atividade, não estará a explorar a *respectiva* atividade. Ao adquirir as instalações do estabelecimento menor, não adquiriu *seu nome, suas marcas, sua razão social, seu fundo de comércio*. Tudo isso ela já tem, e em maior amplitude, eis que seu renome e presença no mercado advêm, de rigor, de sua rede nacional, que passa a funcionar como real suporte daquele estabelecimento novo que se lança no mercado.¹³²

Forçoso concluir, portanto, que para que ocorra a responsabilidade tributária por sucessão, é necessário que, além de ter o adquirente assumido a titularidade do estabelecimento empresarial, prossiga ele na exploração da respectiva atividade antes explorada no estabelecimento alienado. Caso o adquirente cesse a exploração de atividades econômicas no estabelecimento adquirido ou nele inicie exploração de

¹³⁰ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p.135-136.

¹³¹ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 141.

¹³² MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 137.

atividade diversa da anteriormente realizada pelo alienante, não haverá responsabilidade por sucessão.

A mesma tese é sustentada por Fábio Ulhoa Coelho, para quem

a sucessão tributária somente se caracteriza, em qualquer caso, se o adquirente continuar explorando, no local, idêntica atividade econômica do alienante. Se alterar o ramo de atividade do estabelecimento, não responde mais pelas dívidas fiscais do alienante, nem direta, nem subsidiariamente.¹³³

Outrossim, Ives Gandra da Silva Martins entende que a sucessão tributária também não estará caracterizada nas hipóteses em que, ainda que explore atividade semelhante, o adquirente o faça com a densidade que lhe é própria, com reconhecimento e notoriedade nacional.¹³⁴ Nesse caso, exercendo o adquirente atividades semelhantes às antes exercidas pelo alienante, somadas às suas próprias atividades, não estará valendo-se dos elementos que eram próprios da empresa alienante, pois é detentor de atividade econômica de vulto e renome próprios. Desse modo, o autor é conclusivo ao afirmar que “a continuidade de exploração de *negócio alheio* adquirido gera sucessão. Exploração de *negócio próprio*, não”.¹³⁵

Corroborando o entendimento exposto, Marco Aurélio Greco sustenta a tese de que a sucessão tributária será evidente nas hipóteses em que o objeto da alienação identificar-se com a própria substância da pessoa jurídica alienada. Assim, havendo a transferência da totalidade daquilo que dá significado à pessoa empresária alienante, sendo o empreendimento como um todo transferido ao adquirente, ocorre evidente sucessão tributária. Em suas palavras,

a busca da identificação do que, efetivamente, determina tal identidade é matéria típica de exame fático, de cada caso concreto, em função das peculiaridades que cercam a atividade (ou atividades) da alienante, o mercado em que atua, sua posição relativa no contexto dos clientes e fornecedores, [...] e um sem-número de outras circunstâncias que podem, diante de um caso concreto, assumir relevância. O volume do faturamento, por exemplo, é um elemento relevante a ser considerado, mas não assegura, isoladamente, que seja suficiente para caracterizar, ou não, essa identidade.¹³⁶

¹³³ COELHO, F. U. Obra citada, p. 123.

¹³⁴ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 138.

¹³⁵ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 139.

¹³⁶ GRECO, M. A. Obra citada, p. 83.

A doutrina portuguesa de José de Oliveira Ascensão manifesta-se no sentido de que, em alguns casos, o interesse do adquirente é justamente adquirir as situações jurídicas agregadas ao estabelecimento decorrente do exercício da atividade empresarial, e não meramente os elementos estáticos que o constituem. Nesse caso, em que o adquirente visa obter uma empresa em funcionamento, “é-lhe indispensável a manutenção de todos os vínculos jurídicos que asseguram a ‘unidade exploracional’”¹³⁷, de modo que se justifica a transmissão de todos esses vínculos da titularidade do alienante para o adquirente, inclusive os fiscais.

Nesse caso, tendo o adquirente interesse na aquisição do estabelecimento empresarial, vindo a valer-se de todos os elementos e atributos que originariamente o constituem e aperfeiçoam, bem como da organização já potencializada pelo antigo titular, estará perfeitamente caracterizada a hipótese de sucessão tributária de que trata do artigo 133 do CTN.

Inclusive, observa Zelmo Denari ser possível a aquisição de apenas um dos estabelecimentos do empresário alienante, que continua o exercício da sua atividade econômica nas unidades restantes. “É o que sucede no trespasse de filial do estabelecimento sem transferência da matriz, hipótese que se ajusta ao esquema de coobrigação subsidiária, previsto no inciso II do art. 133”,¹³⁸ explica o autor.¹³⁹

Assim, sendo possível a aquisição de apenas uma das unidades produtivas de titularidade do alienante, é importante que a sucessão se restrinja aos passivos relativos à unidade efetivamente adquirida, e não abranja dívidas atinentes às demais. Assim, Alfredo de Assis Gonçalves Neto ressalta que o adquirente responderá apenas pelo passivo referente às operações relativas ao estabelecimento alienado.¹⁴⁰

¹³⁷ ASCENSÃO, José de Oliveira. *Estabelecimento comercial e estabelecimento individual de responsabilidade limitada*, p. 17-18.

¹³⁸ DENARI, Z. Obra citada, p. 105.

¹³⁹ Por vezes, a doutrina tributarista, em semelhança à própria legislação tributária, tende a identificar a expressão “estabelecimento empresarial” com as unidades produtivas isoladas de uma empresa, quando, em verdade, o estabelecimento deve ser compreendido como a universalidade de bens reunidos e organizados pelo empresário para o correto exercício da atividade econômica, independentemente de estarem esses bens segregados em unidades de produção distintas. Dessa forma, quando se admite ser possível a aquisição de apenas um ou alguns estabelecimentos do alienante, está-se a considerar as suas unidades produtivas isoladas, que se classificam na forma de matrizes, filiais ou sucursais, conforme analisado no segundo capítulo do presente estudo.

¹⁴⁰ GONÇALVES NETO, A. de A. Obra citada, p. 594-595.

Dando continuidade à análise do artigo 133, lê-se que a respectiva exploração do estabelecimento adquirido pode ser “[...] sob mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual [...]”.

Ives Gandra da Silva Martins ressalta que novamente o legislador tributário deixou claro que a aquisição a que se refere o artigo 133 diz respeito apenas à integralidade do estabelecimento empresarial. Por isso, a denominação dada ao estabelecimento após a alienação é irrelevante para caracterizar ou não a sucessão. Não havendo mera alteração da razão social, mas sim a instalação de outra empresa, para explorar seu ramo de atividades, com *modus operandi* próprio, não ocorre o fenômeno da sucessão tributária.¹⁴¹ Do contrário, sob mesma ou outra razão social, a exploração continuada da respectiva atividade gera a responsabilidade tributária do sucessor.¹⁴²

Assim, se a aquisição consistisse na mera continuação da empresa adquirida, bastaria ao adquirente efetuar a mudança da razão social da inscrição antes feita pelo alienante.

Por fim, a última parte do dispositivo legal prevê: “[...] responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato”.

Cumpra observar que os tributos pelos quais o adquirente do estabelecimento empresarial pode vir a ser responsabilizado são apenas aqueles relativos ao estabelecimento adquirido, e não por todo e qualquer tributo devido pelo alienante.¹⁴³ Nesse sentido, exemplifica Luciano Amaro:

Se, por exemplo, a pessoa jurídica “A” vende para a pessoa jurídica “B” uma unidade comercial, “B” pode responder, nos limites do art. 133, pelos tributos devidos por “A” *relativos à unidade comercial alienada* (v. g., ICMS atinente a saídas de mercadorias dessa unidade, mas não é responsável por outros tributos [...] de “A”).¹⁴⁴

¹⁴¹ MARTINS, I. G. da S. Obra citada, p. 140.

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 253.

¹⁴³ Os tributos comumente ligados ao estabelecimento empresarial, conforme menciona Marco Aurelio Greco, são o IPI, o ICMS e o ISS, tendo em vista que são diretamente relacionados aos negócios desenvolvidos pela sociedade empresária ou pelo empresário individual por intermédio do estabelecimento. O autor defende, contudo, que também o imposto de renda, ainda que não diretamente relacionado com a atividade concretamente exercida em determinado estabelecimento empresarial, poderá ser transferido ao adquirente nas hipóteses em que houver aquisição do patrimônio líquido total da pessoa societária. GRECO, M. A. Obra citada, p. 77-79.

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 324.

Outrossim, é entendimento predominante nos meios doutrinários que a sucessão diz respeito tão-somente aos tributos, não abrangendo as penalidades tributárias. Excluir-se-ia, então, a possibilidade de o sucessor ser responsável pelas multas tributárias correspondentes aos ilícitos praticados pelo sucedido. Até porque, enfatiza Ives Gandra da Silva Martins, “seria incongruente que a *lei liberasse o faltoso*, que recebeu o dinheiro da venda e conclamasse o adquirente de tais bens a pagar pela falta do outro”.¹⁴⁵

Em consonância com tal entendimento, Alexandre Ditzel Faraco reitera que a responsabilidade prevista no artigo 133 não alcança as multas, eis que o artigo faz referência apenas aos tributos. No entanto, ressalva que “a mesma linha de raciocínio não poderia ser empregada em relação ao art. 1.146, o qual trata de débitos em geral, permitindo incluir eventuais cláusulas penais pactuadas”.¹⁴⁶

Não obstante, julgados recentes do Superior Tribunal de Justiça sustentam que as multas integram o passivo patrimonial do alienante, razão pela qual por elas respondem o sucessor. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.¹⁴⁷ (Grifou-se).

¹⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional – Evolução Jurisprudencial e Doutrinária – Inaplicabilidade à Hipótese Consultada*, p. 138.

¹⁴⁶ FARACO, A. D. Obra citada, p. 158.

¹⁴⁷ Recurso Especial nº 959.389/RS, Ministro Relator Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 07.05.2009, DJ 21.05.2009.

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

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

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

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

4. Tendo em vista que a alegação de decadência não foi analisada em razão do acolhimento da não-responsabilidade tributária da empresa recorrida, determina-se o retorno dos autos para que seja analisado o fundamento tido por prejudicado.

5. Recurso especial provido em parte.¹⁴⁸ (Grifou-se).

Passa-se, agora, à análise dos incisos I e II do artigo 133.

Dispõe o inciso I que o adquirente responderá integralmente pelos débitos tributários relativos ao estabelecimento adquirido “se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade”.

Quanto à hipótese prevista neste inciso, discorreu Aliomar Baleeiro que sua redação induziria à equivocada ideia de que o adquirente pagará integralmente os débitos fiscais caso o alienante cesse a exploração de outra atividade econômica, e o fará apenas parcialmente caso subsista a atividade de quem fez a alienação.¹⁴⁹ Porém, essa incorreção é logo sanada pelo inciso II, que prevê que o adquirente responderá pelos tributos “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”.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Recurso Especial nº 1.017.186/SC, Ministro Relator Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 11.03.2008, DJ 27.03.2008.

¹⁴⁹ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 750.

¹⁵⁰ Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que o prazo de seis meses estipulado no inciso II do artigo 133 seria desnecessário, pois poderia o alienante iniciar outra atividade dentro de seis meses e um dia, transferindo a responsabilidade pelos débitos integralmente ao adquirente. Nesse sentido, sustenta o autor que “não deveria haver prazo algum para evitar burlas e garantir melhor os interesses da Fazenda [...]. A regra deixa os adquirentes em angústia, os de boa-fé. A regra não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes”. COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

Assim, estabeleceu-se que caso o alienante continue a exploração de qualquer atividade econômica após a transferência do estabelecimento, a sua responsabilidade será primária, vindo o adquirente a responder subsidiariamente no caso de inadimplência do alienante.

A interpretação dada por Aliomar Baleeiro aos incisos I e II, adotada atualmente pela doutrina majoritária, é no sentido de que não pretendeu o legislador liberar o alienante que cessa a atividade do pagamento de tributos, mesmo que tenha patrimônio suficiente para quitá-lo, pois “não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse, para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio”.¹⁵¹

Dessa forma, observa Luciano Amaro, evita-se que o alienante, pela transferência do estabelecimento, livre-se do patrimônio que poderia quitar suas dívidas tributárias. Caso continue o alienante em atividade ou a reinicie dentro do prazo legal de seis meses, presume-se que mantém capacidade para pagar suas obrigações fiscais.¹⁵²

Portanto, na hipótese de o alienante continuar exercendo atividade econômica, deve o Fisco respeitar o benefício de ordem. Ou seja, deverá cobrar antes do alienante e, somente na impossibilidade de dele receber os créditos devidos ou depois de excutidos todos os seus bens, poderá, então, cobrar do adquirente.

Assim, caso o adquirente venha a ser executado por dívida fiscal contraída pelo antigo titular do estabelecimento empresarial, sendo idênticas as atividades ali exploradas por ambos, Fábio Ulhoa Coelho observa que deverá o adquirente provar em embargos à execução que o alienante ainda explora alguma atividade econômica.

Se produzida essa prova, conclui-se que o fisco não é titular do direito de responsabilizá-lo, enquanto não exaurido o patrimônio do alienante; não produzida a prova de que o alienante ainda é empresário estabelecido em outro local, prossegue-se a execução contra o adquirente.¹⁵³

¹⁵¹ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 751.

¹⁵² AMARO, L. Obra citada, p. 324.

¹⁵³ COELHO, F. U. Obra citada, p. 123.

Nesse sentido, importante observar que eventuais convenções particulares pactuadas entre o alienante e o adquirente no contrato de trespasse são inoponíveis em face do Fisco, conforme dispõe o artigo 123 do CTN¹⁵⁴. Assim, é irrelevante que o contrato de trespasse estipule ou não sobre a transmissibilidade dos débitos tributários, não podendo o sucessor invocar eventual cláusula de exclusão dos débitos fiscais devidos pelo alienante para se furta da responsabilidade sucessória.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, pretendeu o legislador tributário estabelecer que

os particulares podem pactuar o que quiserem, mas que jamais poderão elidir contratualmente o dever de pagar tributos na qualidade de sujeitos passivos diretos ou indiretos. [...] Com efeito, seria impensável, *v.g.*, que o adquirente de um estabelecimento comercial, *ex contractu*, fixasse o seu direito de não responder – enquanto sucessor – pelos débitos fiscais do estabelecimento adquirido. Ora, essa responsabilidade por sucessão é definida pela lei.¹⁵⁵

Assim, se o adquirente for judicialmente responsabilizado por obrigação tributária contraída pelo alienante, poderá valer-se do direito de regresso em face do antigo devedor tributário, desde que em conformidade com o que foi previamente estipulado no contrato de trespasse, conforme leciona Fábio Ulhoa Coelho. Ou seja, poderá o adquirente ressarcir-se pelo pagamento de débito tributário junto ao alienante “se o contrato de trespasse previa a não assunção da dívida objeto da execução fiscal. Do mesmo modo, se o alienante foi executado por dívida fiscal que [...] era de responsabilidade do adquirente, terá contra esse o direito de regresso”.¹⁵⁶

É de salientar, novamente, que qualquer das hipóteses previstas nos incisos I e II do artigo 133 somente ocorrerão quando houver a aquisição do estabelecimento empresarial como um todo, prosseguindo o adquirente na exploração da respectiva atividade antes exercida pelo alienante. Apenas nesse caso é que se dará a sucessão tributária.

Relembra-se, também, que sempre remanescerá para o vendedor, continuando ou não na exploração de qualquer atividade econômica, segundo o

¹⁵⁴ Art. 123. “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

¹⁵⁵ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 686.

¹⁵⁶ COELHO, F. U. Obra citada, p. 123.

entendimento doutrinário predominante, a responsabilidade por eventuais penalidades tributárias.

3.3 A INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para além do exame doutrinário acima exposto, mostra-se pertinente buscar também elementos jurisprudenciais sobre o sentido e alcance do artigo 133 do CTN.

Inúmeras são as decisões que enfocam o artigo 133, de modo que o presente estudo, sem intenção de esgotar todos os possíveis posicionamentos jurisprudenciais proferidos, mostrará parte da jurisprudência que se coaduna com o entendimento ora exposto, e parte que presume a caracterização da sucessão tributária apenas a partir de meros indícios de transferência do estabelecimento empresarial.

Salienta-se, de início, que a interpretação dada à legislação tributária deve, além de viabilizar o interesse arrecadatório do Fisco, prestigiar os valores constitucionais protetivos do contribuinte, sem que seja negado o sentido inequívoco que resulta do texto do artigo 133 do CTN.

Partindo desse pressuposto, é possível identificar, da análise dos precedentes jurisprudenciais proferidos pelo Judiciário brasileiro, duas vertentes de interpretação da lei tributária.

Um primeiro entendimento visa proteger a pessoa do contribuinte contra o poder arrecadatório do Fisco, no sentido de que, segundo Marco Aurelio Greco,

as regras do Código Tributário Nacional deveriam ser interpretadas na sua literalidade e como instrumentos de proteção do contribuinte contra investidas do Fisco, de modo a não permitir nenhuma outra hipótese de sucessão fora daquelas expressa e inequivocadamente enumeradas.¹⁵⁷

As decisões jurisprudenciais que seguem essa linha de argumentação conferem uma interpretação literal e restrita ao artigo 133, no sentido de que apenas

¹⁵⁷ GRECO, M. A. Obra citada, p. 52.

nas hipóteses em que houver efetiva alienação de estabelecimento empresarial, ou seja, quando houver a transferência da plenitude de todos os seus elementos materiais e imateriais, concomitantemente ao exercício de idêntica atividade empresarial pelo adquirente, é que estará caracterizada a sucessão tributária de que trata o artigo em questão.

Em consonância com tal entendimento, pode-se citar a recente decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul em julgamento ao Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 2010.001315-6/0001.00.¹⁵⁸

Na oportunidade, sustentou o Desembargador Relator Joenildo de Sousa Chaves não estar configurada a sucessão tributária no caso sob análise, pois, no seu entendimento, houve mera ocupação do imóvel antes ocupado pela empresa devedora e apenas similaridade entre as atividades exercidas por ambas, o que não é suficiente para demonstrar a alienação de estabelecimento e, conseqüentemente, caracterizar a sucessão tributária. Em suas palavras,

não há prova nos autos de que houve transferência de patrimônio ou de capital. Muito menos de fundo de comércio. A meu sentir, os elementos trazidos para os autos pelo agravado geram meras presunções de que tal situação teria ocorrido. O simples fato de atestar-se a ocupação do imóvel da empresa devedora junto ao Fisco por outra ou mesmo identificada a similaridade das atividades desenvolvidas entre ambas, não são suficientes para demonstrar a efetiva alienação do fundo de comércio.

De outro lado, uma segunda vertente de interpretação jurisprudencial tende a ampliar as hipóteses de sucessão para além dos limites literais da lei, pois visa sempre resguardar o direito do Fisco em receber o que lhe é devido. Assim, buscariam as normas de sucessão atingir quem quer que fosse necessário para satisfazer a pretensão arrecadatória fiscal. Consoante Marco Aurelio Greco,

[...] o que se detecta é a intenção de *proteger o crédito tributário* e não apenas de proteger o contribuinte. Vale dizer, têm surgido manifestações no sentido de alargar as hipóteses de cabimento da sucessão, pois este seria o caminho que melhor resguardaria o interesse do Fisco.¹⁵⁹

Dessa ótica, o artigo 133 do CTN incidiria inclusive nas hipóteses em que há mera aquisição de alguns bens integrantes do estabelecimento empresarial ou

¹⁵⁸ Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 2010.001315-6/0001.00, Desembargador Relator Joenildo de Sousa Chaves, 1ª Turma Cível do TJMS, julgado em 30 de março de 2010.

¹⁵⁹ GRECO, M. A. Obra citada, p. 53.

quando a empresa sucessora limita-se a ocupar o mesmo espaço físico antes ocupado pela empresa devedora. Também seria aplicado aos casos em que não existe, necessariamente, um negócio jurídico de aquisição de estabelecimento empresarial entre as partes (como quando há mera aquisição do controle acionário).

No entanto, observa-se que não apenas parte da jurisprudência se filia a essa linha de raciocínio. Também é possível identificar parcela doutrinária que sustenta a caracterização da sucessão tributária também nas hipóteses em que o adquirente do estabelecimento empresarial não continua, necessariamente, a respectiva exploração da atividade antes exercida pelo alienante. Nesse sentido, tem-se o posicionamento de Aliomar Baleeiro, para quem mesmo que o adquirente venha a liquidar todo o estabelecimento ou não o utilize para fins de exploração empresarial, a responsabilidade lhe deve ser transferida pelas dívidas fiscais do alienante.¹⁶⁰

Ademais, observa Sacha Calmon Navarro Coelho que “a jurisprudência tende à transferência de responsabilidade da pessoa jurídica sucedida independentemente dos estabelecimentos”.¹⁶¹ Assim, caso o alienante possua mais de um estabelecimento, compete ao adquirente especificar se a aquisição se limita a apenas um ou se abrange todos.¹⁶²

Destarte, vem a jurisprudência nacional admitindo que meros indícios de sucessão empresarial já seriam suficientes para caracterizar a sucessão tributária.

Nesse sentido, tem-se a recente decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná no julgamento da Apelação Cível nº 0554479-6,¹⁶³ em que o Desembargador Relator Paulo Habith sustentou ser possível configurar-se a sucessão tributária entre empresas apenas por mera presunção.

Entendeu o Desembargador que havendo elementos suficientes para indicar a ocorrência da sucessão – que, no caso em tela, limitavam-se ao exercício de atividades semelhantes no mesmo espaço físico, concomitantemente ao encerramento das atividades pela empresa sucedida – inverter-se-á o ônus da prova

¹⁶⁰ BALEEIRO. A. Obra citada, p. 751.

¹⁶¹ COELHO, S. C. N. Obra citada, P. 686.

¹⁶² Novamente, atente-se para o fato de estar o autor se referindo às várias unidades produtivas isoladas titularizadas pelo empresário alienante – matrizes, filiais e sucursais – e não ao estabelecimento empresarial em si.

¹⁶³ Apelação Cível nº 0554479-6, Desembargador Relator Paulo Habith, 3ª Câmara Cível, julgado em 24.11.2009.

e caberá ao sucessor trazer prova aos autos de que não deu continuidade às atividades antes exercidas pelo devedor originário.

Discorreu o Desembargador Paulo Habith em seu voto:

[...] a Fazenda Pública do Estado do Paraná se desincumbiu de seu ônus de provar, ao demonstrar a coincidência da exploração do ramo de atividades e dos endereços físicos da empresa alienante e da empresa adquirente, o que basta para gerar a presunção de que a sucessão de empresas efetivamente aconteceu. [...] No presente caso, porém, a apelante não se desincumbiu de afastar a presunção de sucessão entre empresas. [...] Assim, a apelante deixou de produzir prova apta a afastar a citada presunção de sucessão, decorrente da similaridade nos objetivos econômicos das duas empresas e a coincidência de endereço físico.¹⁶⁴

Dessa forma, uma vez que a empresa sucessora não comprovou satisfatoriamente nos autos que não houve efetiva transferência do estabelecimento empresarial, restou suficientemente caracterizada a ocorrência da sucessão apenas pelo fato das empresas sucessora e sucedida exercerem o mesmo ramo de atividades no mesmo espaço físico.

Assumindo posicionamento semelhante, o Desembargador Lauro Laertes de Oliveira, integrante da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, no julgamento da Apelação Cível nº 611.336-4,¹⁶⁵ entendeu que a empresa sucessora, no caso concreto, deveria ser responsabilizada pelas dívidas fiscais contraídas por empresa alheia, eis que “além de funcionar no mesmo endereço da primeira executada, tem por objeto o mesmo ramo, ou seja, varejista de produtos químicos e farmacêuticos [...]”.¹⁶⁶

Sustentou, também, que incumbia à empresa sucessora comprovar que não ocorreu a sucessão tributária, “entretanto, [...] não apresentou nenhuma prova que pudesse afastar os elementos constantes nos autos que demonstram que a Farmácia Pessutofarma Ltda. é sucessora da primeira executada”.¹⁶⁷

Nesse caso, a dívida foi redirecionada à empresa sucessora tão-somente em razão do fato de, no momento da citação, ter sido encontrada exercendo o mesmo ramo de atividade da empresa devedora no mesmo local, sendo que a

¹⁶⁴ Apelação Cível nº 0554479-6, Desembargador Relator Paulo Habith, 3ª Câmara Cível, julgado em 24.11.2009

¹⁶⁵ Apelação cível nº 0611336-4, Desembargador Relator Lauro Laertes de Oliveira, 2ª Câmara Cível, julgado em 22.09.2009.

¹⁶⁶ Idem.

¹⁶⁷ Idem.

verdadeira devedora apenas não foi citada porque o oficial de justiça não encontrou o seu representante legal.

Todavia, é notável que diversas outras decisões proferidas pelos tribunais brasileiros adotam interpretações protetivas do contribuinte, limitando as hipóteses de sucessão apenas aos casos que mantêm exata conformidade com a regra do artigo 133 do CTN.

Em precedente jurisprudencial proferido também pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 543.038-8,¹⁶⁸ o Desembargador Relator Valter Ressel, integrante da 1ª Câmara Cível – especializada em matéria tributária – sustentou que não havendo efetiva demonstração de que a empresa executada adquiriu estabelecimento empresarial da devedora originária, não está caracterizada a sucessão tributária.

No seu entendimento, “o simples exercício de atividade comercial correlata, ainda que no mesmo local, por si só, não é suficiente para concluir que o comerciante atual adquiriu o fundo de comércio ou o estabelecimento no comerciante anterior”.¹⁶⁹

Portanto, ainda que a sucessão tributária entre empresas possa ser presumida, tal presunção só se dá havendo indícios graves e evidenciadores da efetiva transferência de estabelecimento empresarial, e não apenas pelo fato de ambas exercerem mesmo ramo de atividades no mesmo local. Não basta, portanto, mera prova territorial. Nas palavras do Desembargador Valter Ressel,

é indispensável demonstrar a compra do fundo de comércio para restar caracterizada a sucessão empresarial, isto porque o simples fato de instalar-se no mesmo local em que funcionava outra empresa, por ser critério territorial e não negocial, desnatura a pretensão da Fazenda Pública.¹⁷⁰

Caso a Fazenda Pública não consiga executar a verdadeira devedora por não a encontrar no momento da citação, deverá partir em busca da localização da empresa junto aos registros comerciais existentes, e não simplesmente redirecionar a dívida à empresa encontrada no local no momento da citação. A constatação de

¹⁶⁸ Agravo de Instrumento nº 0543038-8, Desembargador Relator Valter Ressel, 1ª Câmara Cível, julgado em 03.02.2009.

¹⁶⁹ Idem.

¹⁷⁰ Idem.

que houve sucessão não pode ser extraída apenas a partir da certidão firmada pelo oficial de justiça.

Dessa forma, o simples exercício de atividade empresarial semelhante, ainda que no mesmo local, por si só não é suficiente para concluir que o atual empresário adquiriu estabelecimento do empresário anterior.

A mera presunção, portanto, baseada em indícios superficiais, não basta para caracterizar a sucessão tributária. É imprescindível que se demonstre a efetiva aquisição de equipamentos, o aproveitamento de pessoal qualificado, a aquisição de tecnologias e mercadorias em estoque, ou seja, a transferência de todos os elementos indispensáveis à continuidade da respectiva exploração econômica, bem como o aproveitamento da clientela já constituída e do potencial de produtividade decorrente dessa organização previamente estipulada.

Não diverge do entendimento ora sustentado a seguinte decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

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.

5. Agravo regimental desprovido.¹⁷¹ (Grifou-se)

Em semelhança, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que

¹⁷¹ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 601977/RJ, Ministra Relatora Denise Arruda, 1ª Turma, julgado em 19.09.2005.

a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso). Assim sendo, se alguém ou mesmo uma empresa adquire de outra os bens do ativo fixo e o estoque de mercadorias e continua a explorar o negócio, presume-se que houve aquisição de fundo de comércio, configurando-se a sucessão e a transferência da responsabilidade tributária.¹⁷²

Da mesma forma também se pronunciou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da Apelação nº 0001831-66.2008.404.7110/RS,¹⁷³ de relatoria da Juíza Federal Vânia Hack de Almeida, para quem

os singelos fatos de a empresa ter continuado atividades no mesmo ramo e de se localizar no mesmo imóvel não são suficientes para a configuração da sucessão tributária. A responsabilidade tributária não decorre de presunção e de indícios genéricos, como é o caso dos autos. Os elementos trazidos pela parte ré não possuem densidade jurídica suficiente para lastrear o pedido de redirecionamento. Não houve a prova de aquisição do fundo de comércio o que inviabiliza o redirecionamento no aspecto material.

Igualmente, tem-se a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal na Apelação Cível nº 0001831-66.2008.404.7110,¹⁷⁴ cuja ementa a seguir se transcreve:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL NÃO CARACTERIZADA. ARTIGO 133 DO CTN. UTILIZAÇÃO DO MESMO PONTO COMERCIAL. POSTO DE GASOLINA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A relação jurídica que exsurge da sucessão de empresas é obrigacional, fundada, porém, em uma sanção administrativa. Se a adquirente não cumprir o dever de verificar a regularidade fiscal da alienante para firmar o negócio, exigindo o pagamento de todos os débitos porventura existentes, será penalizada pela sua omissão, arcando com a responsabilidade de adimplir a dívida da empresa sucedida.

2. O artigo 133 do CTN atribui responsabilidade tributária ao adquirente, pessoa física ou jurídica, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, que continuar a exploração de atividade comercial idêntica, ainda que sob outra razão social.

3. Para que se reconheça a responsabilidade pela sucessão empresarial, nos termos do artigo 133 do CTN, é fundamental, portanto, que tenha havido de fato um negócio entre as duas empresas, ou seja, que a constituição da nova não tenha sido realizada naquele endereço por mera eventualidade.

¹⁷² COELHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

¹⁷³ Apelação nº 0001831-66.2008.404.7110/RS, Relatora Juíza Federal Vânia Hack de Almeida, 2ª Turma, julgado em 20.04.10.

¹⁷⁴ Apelação nº 2007.70.09.002777-0/PR, Relator Juiz Federal Marcos Roberto Araujo dos Santos, 1ª Turma, julgado em 13.10.09.

4. A exploração de atividade similar no mesmo imóvel utilizado pela devedora originária, embora se constitua em indício de sucessão, não é suficiente para caracterizá-la. In casu, não se encontram presentes os elementos configuradores da responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

5. Condenada a ora apelada ao pagamento dos honorários advocatícios ao patrono da ora apelante em 10% do valor da causa, devidamente atualizado pelo IPCA-E, porquanto em conformidade com o art. 20, § 4º, do CPC. 6. Apelação provida. (Grifou-se).

Muitas vezes, porém, sob o argumento de estarem presentes indícios suficientemente fortes de ocorrência da sucessão, alguns precedentes jurisprudenciais decidem pela ocorrência da sucessão mesmo nas hipóteses em que não tenha havido efetiva aquisição de estabelecimento empresarial e não tenha o sucessor dado continuidade à respectiva atividade econômica antes exercida pelo sucedido. É o que se verifica no seguinte julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO FEITO. INDÍCIOS DE SUCESSÃO. POSSIBILIDADE. EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO OBTIDA EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. QUESTÃO QUE NECESSITA DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. DISCUSSÃO EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO.

1. Agravo de instrumento interposto contra decisão que, acolhendo exceção de pré-executividade, excluiu do pólo passivo da demanda a empresa ora agravante, cuja citação foi efetuada por requerimento da Fazenda Nacional, que a apontou como empresa responsável por sucessão, nos termos do art. 133 do CTN.

2. "Na seara tributária, a sucessão não precisa sempre ser formalizada, **podendo ser caracterizada, em algumas situações, mediante presunção, ante a existência de provas e indícios caracterizadores de alto grau de convencimento**" (AC 345769 PB, Primeira Turma, rel. Des. Fed. José Maria Lucena, DJ 28 jun. 2007, p. 688).

3. **Hipótese em que o fato de as duas empresas possuírem o mesmo objeto social e a ora agravante ter se instalado no mesmo local da extinta empresa executada revelam fortes indícios da sucessão empresarial, o que autoriza a citação da ora recorrente, como sucessora da devedora originária.**

4. Por outro lado, a exceção de pré-executividade é defesa de caráter excepcional, que não se presta para discutir matéria de fato. Como a questão ora examinada, concernente à sucessão de empresas, necessita de dilação probatória para o seu deslinde, deve ser objeto de discussão em sede de embargos. Precedentes.

5. Agravo de instrumento provido.¹⁷⁵ (Grifou-se).

¹⁷⁵ Agravo de Instrumento nº 2007.05.00.062091-6, Relator Desembargador Francisco Cavalcanti, 1ª Turma, julgado em 28.02.08.

Outrossim, não se pode deixar de questionar se a mera alteração do controle acionário seria suficiente para caracterizar a sucessão tributária. Desde logo, conclui-se que não, pois somente pelo contrato de trespasse é que a titularidade do estabelecimento empresarial é transferida à pessoa do adquirente, sendo que a aquisição de quotas de participação societária não se assemelha à aquisição do estabelecimento empresarial, razão pela qual foge da disposição literal do artigo 133 do CTN.¹⁷⁶

No entanto, Marco Aurelio Greco observa que algumas decisões jurisprudenciais estendem a aplicação do artigo 133 à aquisição de quotas de participação societária, de modo que adquirir quotas ou adquirir um estabelecimento empresarial seriam operações indiferentes.¹⁷⁷

Para o doutrinador, porém, essas decisões tendem a transferir a responsabilidade da pessoa jurídica para a pessoa dos sócios, transformando

o objeto da negociação previsto no art. 133 (o estabelecimento/fundo em si) em outro objeto (a participação societária), o que, a meu ver [...] extrapola o sentido do artigo 133 do CTN. Porém, a intenção de assegurar a eficácia da cobrança do crédito [...] resulta nítida.¹⁷⁸

Corroborando a tese defendida por Marco Aurelio Greco, decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça versam no sentido de que o ingresso de novos sócios não caracteriza a sucessão tributária. Nesse sentido, veja-se dois precedentes proferidos pela Corte:

¹⁷⁶ Muitas vezes, ao redirecionar a dívida aos novos sócios de uma sociedade devedora sob o argumento de que ocorreu a sucessão tributária, o Fisco acaba por operar uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa, cabível apenas nas hipóteses em que a separação patrimonial fixada entre os sócios e a sociedade é utilizada com abuso de direito ou para praticar fraude à lei. Nesse caso, podem os credores invadir o patrimônio pessoal dos sócios, que, neste momento específico e isolado, acaba se confundindo com o patrimônio da sociedade, respondendo pela obrigação decorrente da fraude. BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. *Curso avançado de direito comercial*, p. 144-145.

¹⁷⁷ O autor cita a seguinte decisão proferida à época pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Apelação Cível nº 91.03.02545-4: “EMBARGOS DE TERCEIRO. SÓCIO NÃO CITADO EM NOME PRÓPRIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133 DO CTN. 1. O sócio que não é citado em nome próprio, tem legitimidade para opor embargos de terceiro, eis que não figura como parte na relação processual. Preliminar rejeitada. 2. O sócio que adquire cotas da sociedade devedora responde pela dívida fiscal da empresa, nos termos do art. 133 do CTN. Apelação improvida”. GRECO, M. A. Obra citada, p. 70.

¹⁷⁸ GRECO, M. A. Obra citada, p. 71.

TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOVO SÓCIO – INGRESSO NA SOCIEDADE POSTERIORMENTE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 133 DO CTN – SUCESSÃO INEXISTENTE.

1. **O ingresso de novo sócio no quadro societário não configura a sucessão de empresas.**
2. **Se a empresa continuou a sua atividade, com alteração de alguns sócios que ingressaram na sociedade adquirindo cotas, não houve sucessão a justificar a aplicação do art. 133 do CTN.**
3. Recurso especial não provido.¹⁷⁹ (Grifou-se).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DE EMPRESAS. ART. 133, DO CTN. REEXAME DOS ASPECTOS FÁTICOS DA LIDE E DE CLÁUSULA CONTRATUAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Na hipótese, o Tribunal a quo, com base em contratos e no contexto fático-probatório dos autos, concluiu que **"não está caracterizada, portanto, a sucessão empresarial. Houve tão-somente a alteração do quadro societário da empresa e do acionista controlador. (...) Assim, deve ser afastada a aplicação das disposições do art. 133, do CTN."**
2. É vedado a este Tribunal Superior revisar a interpretação dada pela Corte local aos contratos de compra e venda de ações, bem como analisar o contexto fático da lide, que foi devidamente examinado pela instância ordinária, a fim de averiguar a configuração ou não de sucessão empresarial. Incidência das Súmulas 5 e 7/STJ, respectivamente: "A simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial" e "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial".
3. Agravo Regimental não provido.¹⁸⁰ (Grifou-se).

3.4 ALIENAÇÃO DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL EM PROCESSO DE FALÊNCIA OU DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL – NÃO OCORRÊNCIA DA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA

Anteriormente ao advento da atual Lei de Falências e Recuperação de Empresas (Lei nº 11.101/2005) e da conseqüente adaptação do Código Tributário Nacional às novas regras concursais, através da Lei Complementar nº 118/2005, as normas sobre a responsabilidade na aquisição do estabelecimento empresarial limitavam-se aos incisos I e II do artigo 133 do CTN.

¹⁷⁹ Recurso Especial nº 988.509/SP, Ministra Relatora Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 19.08.2008.

¹⁸⁰ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 816.318/RS, Ministro Relator Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 22.05.2007.

Com a nova sistemática oferecida pela Lei nº 11.101/2005, contudo, a responsabilidade tributária prevista no artigo 133 sofreu modificações especificamente em relação às alienações ocorridas no trâmite de processo de falência ou de recuperação judicial.

As inovações trazidas pela Lei nº 11.101/2005 aos procedimentos concursais, ao contrário do que se verificava na vigência da antiga lei falimentar brasileira (Decreto-Lei nº 7.661/1945), asseguram, acima de tudo, medidas preventivas e saneadoras que abrangem todo o universo de interesses individuais e coletivos envolvidos em torno de uma empresa em dificuldades financeiras. Assim, observam Alessandro Barreto Borges, Benedicto Celso Benício Júnior e Sérgio Gonini Benício que

enquanto o espírito da retrógrada lei visava precocemente à decretação, muitas vezes precipitada, da quebra do devedor como uma simplista punição pelo inadimplemento de suas obrigações, sem observar valores jurídicos hodiernamente relevantes no plano constitucional, como a continuidade da atividade empresarial e a preservação da empresa, [...] a nova normatização concursal encontra-se pautada nos princípios consignados [...] na Lei nº 11.101/2005, [...] que dão a tônica acerca da interpretação e aplicação a ser conferida pelo operador do direito aos seus dispositivos.¹⁸¹

Destarte, a partir da nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas passaram a figurar entre os princípios corolários dos novos procedimentos concursais, entre outros, os princípios da preservação da empresa e da recuperação das empresas recuperáveis, vindo a falência a se tornar a última medida cabível diante de uma situação de crise. Ressalta-se, outrossim, que não apenas o interesse dos particulares é tutelado pelas atuais leis concursais, mas também a economia como um todo.

Nos dizeres de Luiz Antonio Caldeira Miretti,

tais princípios traduzem a busca da adequação do texto ideal à realidade atual em que se encontra a economia nacional, o desenvolvimento das atividades empresariais, a necessidade de preservação das empresas e os

¹⁸¹ BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso; BORGES, Alessandro Barreto. *Sucessão tributária em face do art. 133 do CTN e seu atual contexto: pontos favoráveis para o incremento das transações*, p. 79.

efeitos de caráter social, bem como na viabilidade do recebimento dos créditos por parte dos respectivos credores.¹⁸²

Evidente que esse novo panorama trazido pela legislação concursal surtiu efeitos também no âmbito tributário, concretizados na Lei Complementar nº 118/2005, que produziu alterações significativas no texto do Código Tributário Nacional.

Dispõem o parágrafo único do artigo 60¹⁸³ e o inciso II do artigo 141¹⁸⁴ da Lei nº 11.101/2005 que poderá o plano de recuperação contemplar a alienação judicial de filiais ou de unidades produtivas isoladas do empresário devedor, não havendo sucessão ao adquirente das obrigações do devedor, inclusive as de caráter fiscal.

Com o intuito de validar tais disposições, foi necessário fundamentá-las hierarquicamente com o artigo 133 do CTN, sendo-lhe acrescido, pela Lei Complementar nº 118/2005, o §1º, que assim dispõe:

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
I – em processo de falência;
II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

Assim, na hipótese de a alienação ter sido realizada em processo de falência ou de recuperação judicial, ficará excluída a responsabilidade tributária do adquirente. Com isso, visa-se, acima de tudo, proteger a empresa, facilitando sua sobrevivência, no caso de recuperação judicial, ou a continuação da atividade por outro grupo, no caso da falência.

Quando a atividade empresarial enfrenta dificuldades financeiras, pode lhe ser conveniente, por exemplo, vender um estabelecimento para obter recursos

¹⁸² MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. *Os Créditos Tributários no Processo de Recuperação de Empresa e de Falência*, p. 288.

¹⁸³ Art. 60. “Se o plano de recuperação judicial aprovado envolver alienação judicial de filiais ou de unidades produtivas isoladas do devedor, o juiz ordenará a sua realização, observado o disposto no art. 142 desta Lei.”

Parágrafo único. “O objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, observado o disposto no § 1º do art. 141 desta Lei.”

¹⁸⁴ Art. 141. “Na alienação conjunta ou separada de ativos, inclusive da empresa ou de suas filiais, promovida sob qualquer das modalidades de que trata este artigo: [...]

II – o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, as derivadas da legislação do trabalho e as decorrentes de acidentes de trabalho”.

financeiros. Por outro lado, a compra pode ser uma boa oportunidade para outra sociedade expandir suas atividades. É a fim de fomentar esse processo e incentivar eventuais interessados, que se exclui a responsabilidade tributária do adquirente, que poderá deixar de lado eventuais incertezas sobre a aquisição ou não do estabelecimento empresarial.

Ora, se um eventual interessado na aquisição de um estabelecimento de sociedade falida se tornasse sucessor tributário, ele provavelmente acabaria chegando à mesma situação financeira crítica que levou à falência da sociedade falida e, ao final, os credores também não seriam satisfeitos.

Atualmente, a doutrina é unânime em afirmar que as inovações trazidas pela Lei nº 11.101/2005 e, conseqüentemente, pela Lei Complementar nº 118/2005, vieram facilitar a recuperação de empresas que passam por situações de dificuldade financeira. Percebeu-se que os benefícios decorrentes da alienação do estabelecimento eram limitados pelas regras do artigo 133 do CTN, de forma que as demais sociedades empresárias deixavam de adquirir estabelecimentos de um alienante em crise, pois, sabidamente, é normal a desvalorização dos negócios que envolvem estabelecimentos em face dos eventuais passivos tributários a serem suportados pelo adquirente.

Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho defende que

[...] quando a lei expressamente nega a sucessão, amplia as chances de interessados adquirirem o negócio do falido ou da sociedade falida e, conseqüentemente, as de mais credores virem a ter seus créditos satisfeitos com os recursos advindos da aquisição. Se o adquirente da empresa anteriormente explorada pela falida tiver de honrar todas as dívidas dessa, é evidente que menos empresários terão interesse no negócio.¹⁸⁵

Também Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que a inclusão do §1º ao artigo 133 do CTN se justifica na medida em que permite que eventuais interessados na aquisição de unidade produtivas isoladas de sociedade empresária não fiquem responsabilizados pelos débitos fixados na pessoa jurídica alienante, ao mesmo tempo em que possibilitam recuperação judicial da empresa e conferem liquidez à massa.¹⁸⁶

¹⁸⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova Lei de Falências e de Recuperação de Empresas (Lei n. 11.101, de 9-2-2005)*, p. 365.

¹⁸⁶ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

Corroborando o entendimento doutrinário já pacificado, Luciano Amaro entende que

essas disposições, ao excluir a regra de sucessão tributária nas hipóteses assinaladas, buscam afastar o receio de potenciais compradores de assumir passivos fiscais elevados e desconhecidos, receio esse que aviltava o preço dos ativos das empresas falidas ou concordatárias e os tornava praticamente invendáveis.¹⁸⁷

Dessa forma, conclui-se que caso fosse mantida a sucessão tributária nas hipóteses em tela, o objetivo principal contemplado pela nova legislação concursal, que é justamente a possibilidade de preservação das atividades da sociedade empresária devedora, dificilmente seria alcançado, pois, nos dizeres de Luiz Antonio Caldeira Miretti, “a alienação de patrimônio (ativos) acompanhada dos débitos tributários já existentes (anteriores à venda) conduziria para a diminuição do valor do negócio, [...] retirando o atrativo para a respectiva realização dos ativos”.¹⁸⁸

No caso da recuperação judicial, portanto, abre-se ao devedor a possibilidade de dispor de seus estabelecimentos, vindo a capitalizar-se mais facilmente e, conseqüentemente, promover a saída da empresa do estado de insolvência, dando seguimento às suas atividades, bem como saldando os seus débitos, inclusive os tributários.

Para Luiz Antonio Caldeira Miretti, ainda que não haja previsão expressa de que o produto arrecadado pela alienação do estabelecimento será destinado ao pagamento dos débitos tributários, entende-se que os recursos obtidos devem ser aplicados na manutenção da empresa, que cumprirá suas obrigações tributárias por meio dos recursos produzidos pelo seu normal desenvolvimento.¹⁸⁹

Já no caso de vir a sociedade empresária à falência, a venda do estabelecimento também pode ser útil, pois, além de incrementar a manutenção da arrecadação, colabora para o pagamento dos credores da massa falida, de forma que as atividades serão encerradas sem antes serem honradas as obrigações da sociedade devedora junto a terceiros, inclusive o Fisco.

Assim, neste cenário, cabe aos administradores em situação financeira adversa valerem-se dos procedimentos concursais como ferramentas aptas à

¹⁸⁷ AMARO, L. Obra citada, p. 352.

¹⁸⁸ MIRETTI, L. A. C. Obra citada, p. 292.

¹⁸⁹ MIRETTI, L. A. C. Obra citada, p. 291.

negociação do acervo patrimonial da sociedade empresária, de forma a promover uma máxima capitalização.

Ademais, vale observar que Ives Gandra da Silva Martins, Vidal Gandra da Silva Martins, Soraya Locatelli e Luciana Cavalcanti ressaltam que, pela redação expressa do §1º do artigo 133, a desoneração da sucessão tributária apenas se dá nas alienações feitas em processo judicial, não alcançando as empresas em processo de recuperação extrajudicial.¹⁹⁰

Portanto, deixando o ônus tributário de gravar o estabelecimento alienado, não apenas a sociedade empresária e os seus demais credores serão beneficiados. Também o Fisco não sairá prejudicado, pois, segundo Alessandro Barreto Borges, Benedicto Celso Benício Júnior e Sérgio Gonini Benício, “o que ocorre é uma mera troca de ativos, onde o ingresso dá-se em espécie, dotado, portanto, de liquidez, em contrapartida a um acervo que, na sistemática anterior, tornava-se passível de estagnação pela ação do tempo e sujeito a oscilações de mercado”.¹⁹¹

Surge a questão, porém, se não estaria o §1º do artigo 133 abrindo a possibilidade de uma sociedade devedora se purificar por meio da venda fraudulenta de cada uma de suas filiais a pessoas físicas ou jurídicas a ela ligadas. Poderia, assim, o administrador da sociedade falida valer-se de interpostas pessoas para adquirir a mesma empresa que anteriormente explorava, liberando-se da obrigação de quitar o passivo antes existente.

Foi por esse motivo, então, que a Lei Complementar nº 118/2005, em consonância com o §1º do artigo 141¹⁹² da Lei nº 11.101/2005, trouxe também o §2º ao artigo 133 do CTN, segundo o qual haverá sucessão tributária se a venda de estabelecimento feita em processo de falência ou de recuperação judicial for feita ao adquirente:

¹⁹⁰ FONSECA, Luciana Cavalcante Quartim; LOCATELLI, Soraya David Monteiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins. *Comentários à Lei Complementar nº 118/2005*, p. 359.

¹⁹¹ BENÍCIO, S. G.; BENÍCIO JUNIOR, B. C.; BORGES, A. B. Obra citada, p. 83.

¹⁹² Art. 141. § 1º “O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica quando o arrematante for:
I – sócio da sociedade falida, ou sociedade controlada pelo falido;
II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do falido ou de sócio da sociedade falida; ou
III – identificado como agente do falido com o objetivo de fraudar a sucessão.”

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Não faria sentido, portanto, cogitar o estímulo legal caso o adquirente atue no interesse do próprio falido ou do devedor em recuperação judicial. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que o §2º do artigo 133 foi inserido justamente para “evitar que a lei seja fraudada por credores do devedor, mediante operações simuladas com sócios, parentes e ‘comparsas’, os últimos mais difíceis de identificar”.¹⁹³

Não são beneficiados pela regra do §1º, portanto, o sócio da falida, seu parente, a sociedade controladora desta e quem, por alguma razão, for identificado como agente do falido. Com efeito, se o estabelecimento empresarial pudesse ser adquirido por qualquer dessas pessoas sem a ocorrência da sucessão tributária, essa manobra representaria um simples artifício destinado a lesar o Fisco.

Por fim, o §3º do artigo 133 veio em perfeita consonância com o entendimento consolidado após o advento da Lei nº 11.101/2005, segundo o qual, na falência, o crédito tributário deixou de possuir preferência quase absoluta. Nesse sentido, o §3º impede a utilização do produto da alienação judicial da empresa, filial ou unidade produtiva isolada para pagamento de créditos tributários concursais.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Já na hipótese da alienação ocorrer em processo de recuperação judicial, observam Alessandro Barreto Borges, Benedicto Celso Benício Júnior e Sérgio Gonini Benício que o valor obtido com a venda do estabelecimento ficará à disposição do devedor para aprimoramento da sua atividade empresarial, sempre sob fiscalização do administrador judicial e do comitê de credores.¹⁹⁴

¹⁹³ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

¹⁹⁴ BENÍCIO, S. G.; BENÍCIO JUNIOR, B. C.; BORGES, A. B. Obra citada, p. 83.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É cediço que com o advento do Código Civil de 2002 o estabelecimento empresarial foi elevado a uma categoria jurídica de grande relevância, sobretudo no que concerne ao exercício da atividade empresarial. Assim, evidente que o ordenamento jurídico pátrio outorga proteção especial ao instituto em questão, tanto no que tange ao empresário que o titulariza, quanto em relação àqueles que com ele mantêm relações jurídicas diversas.

A alienação do estabelecimento empresarial consiste em um negócio jurídico dotado de complexidade evidente, vez que opera efeitos em relação a interesses diversos, tais como dos empregados vinculados ao empresário, dos credores detentores de parcela do capital societário, do Fisco, entre outros. Assim, a sucessão passiva que decorre da alienação atinge não apenas os empresários envolvidos no contrato de trespasse, mas também terceiros, que têm suas esferas de direitos por ela invadidas.

No presente estudo, deu-se principal relevância à sucessão tributária que decorre da alienação do estabelecimento empresarial, questão que envolve o interesse arrecadatório do Fisco atrelado à sujeição passiva do empresário adquirente.

Conforme sustentado ao longo do trabalho, a sucessão tributária estaria caracterizada tão-somente nas hipóteses em que ocorre a efetiva transferência do estabelecimento empresarial – compreendido como a universalidade de bens materiais e imateriais organizados pelo empresário para o exercício da atividade empresarial – combinada com o exercício pelo adquirente de idêntica atividade empresarial à antes exercida pelo alienante.

Todavia, a sucessão tributária muitas vezes é permeada por divergências de interesses, que acabam por dificultar a sua exata ocorrência. Assim, não deixou de se notar que, na prática, a sucessão tributária ocorre de forma complexa e, muitas vezes, diversa do que determina as previsões legais que a regulam, revelando que os ensinamentos doutrinários nem sempre são efetivados nas lides sucessórias travadas entre os empresários e o Fisco.

Chega-se a essa conclusão após proceder a análise de recentes precedentes jurisprudenciais proferidos pelos tribunais brasileiros, que revelaram que em muitas oportunidades privilegia-se os interesses arrecadatórios do Fisco em detrimento da capacidade contributiva dos empresários envolvidos em um contrato de trespasse. Ou seja, em certos casos o Poder Judiciário, ao invés de coibir práticas atentatórias praticadas pela administração fazendária em detrimento da capacidade contributiva dos contribuintes, acaba por corroborá-las, ainda que isso signifique ultrapassar os limites legais impostos pela norma do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

A grande questão que surge, portanto, diz respeito à delimitação da exata extensão interpretativa do artigo 133 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, ainda que se pretenda efetivar a arrecadação tributária, nunca se deve perder de vista a função protetiva em prol do contribuinte. Destarte, deve-se antes atentar à proteção ao crédito ao invés de meramente viabilizar a cobrança da dívida tributária.

É certo que a decisão adotada pelos tribunais em cada caso concreto, seja para satisfazer a administração fazendária, seja para proteger o contribuinte, não resulta propriamente de uma dedução lógica da norma do artigo 133. Ela vem, em verdade, de uma análise casuística, na qual se procura identificar elementos que apontem no sentido de que tenha havido a efetiva transferência da substância da empresa, para, então, encontrar a razão do dispositivo em questão.

Assim, há decisões 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. Porém, a atuação no mesmo local, valendo-se das mesmas instalações já organizadas, com o exercício da respectiva atividade antes exercida pelo alienante – no sentido 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.

Em síntese, o que o exame jurisprudencial revela é que a interpretação do artigo 133 nem sempre é literal. Não obstante, o estudo doutrinário, combinado com a análise dos precedentes jurisprudenciais brasileiros, revela o conjunto de critérios teóricos, nem sempre respeitados na prática, que indicam as diretrizes de interpretação e aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

O tema da sucessão tributária decorrente da alienação do estabelecimento empresarial foi o principal objeto de abordagem no estudo que ora se encerra. A matéria foi apreciada à luz de ensinamentos doutrinários consagrados e de recentes precedentes jurisprudenciais proferidos pelos tribunais brasileiros sobre o tema. Ao final, desenvolveu-se um trabalho visando à compreensão do fenômeno em questão, chegando-se à conclusão que ora se expõe, basicamente em consonância com os ensinamentos doutrinários apresentados e com os principais argumentos sustentados ao longo de todo o estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *Estabelecimento comercial e estabelecimento individual de responsabilidade limitada*. Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/EstabelecimentoOA.pdf>. Última atualização em 06 abril de 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e comp. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso; BORGES, Alessandro Barreto. Sucessão tributária em face do art. 133 do CTN e seu atual contexto: pontos favoráveis para o incremento das transações. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). *Reflexos tributários da nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005)*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 77-87.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. *Curso Avançado de Direito Comercial*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BORGES, Arnaldo. *O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASTRO, Aldemario Araújo. *As mudanças tecnológicas e os paradigmas jurídico-tributários*. Disponível da Internet via WWW.URL: <<http://www.aldemario.adv.br/infojur/conteudo16texto.htm>>. Última atualização em 14 de outubro de 2010.

CASTRO, Antonio Affonso Leite de Castro; GLEICH, Marcos Coe de Oliveira. *A Alienação do Estabelecimento no Novo Código Civil: Aspectos Práticos e Jurídicos*. Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.cbsg.com.br/pdf_publicações/trespasse.pdf>. Última atualização em 07 de maio de 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas (Lei n. 11.101, de 9-2-2005)*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 1. v., 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 3. v., 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

FARACO, Alexandre Ditzel. A disciplina no Código Civil dos negócios que têm como objeto o estabelecimento empresarial. In: Marcia Carla Pereira Ribeiro, Oksandro O. Gonçalves (Coord.). *Revista de Direito Empresarial*. Curitiba: Juruá, n. 4, p. 129-172, jul./dez., 2005.

FONSECA, Luciana Cavalcante Quartim; LOCATELLI, Soraya David Monteiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins. Comentários à Lei Complementar nº 118/2005. In: Rubens Approbato Machado (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas: Doutrina e Prática*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 351-372.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GRECO, Marco Aurelio. Imposto sobre a renda – Responsabilidade do sucessor na aquisição do estabelecimento – O art. 133 do CTN. In: Dejalma de Campos (Coord.). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n. 39, p. 49-85, jul./ago., 2001.

HENTZ, Luiz Antonio Soares. *Direito de Empresa no Código Civil de 2002*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 128 a 138. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional (arts. 96 a 218)*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 221-287.

_____. Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional – Evolução Jurisprudencial e Doutrinária – Inaplicabilidade à Hipótese Consultada. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*. São Paulo: Dialética, n. 145, p. 132-147, out. 2007.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. Os Créditos Tributários no Processo de Recuperação de Empresas e de Falência. In: Rubens Approbato Machado (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas: Doutrina e Prática*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 286-305.

PEREIRA, Thomaz Henrique Junqueira de Andrade. O conceito de estabelecimento virtual. In: Marcia Carla Pereira Ribeiro, Oksandro O. Gonçalves (Coord.). *Revista de Direito Empresarial*, Curitiba: Juruá, n. 9, p. 217-230, jan./jun., 2008.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 816.318/RS. Fazenda Nacional *versus* Weiland S/A Veículos. Relator: Ministro Herman Benjamin. Acórdão de 17 de outubro de 2008. Disponível na Internet via WWW.URL: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=694458&sReg=200602072734&sData=20081017&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 601977/RJ. Fazenda Nacional *versus* Haffine 08 Acessórios e Modas Ltda. Relatora: Ministra Denise Arruda. Acórdão de 19 de setembro de 2005. Disponível na Internet via WWW.URL: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=572485&sReg=200301935426&sData=20050919&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 988.509/SP. Fazenda Nacional *versus* Batah Corretora de Seguros Ltda. e Outros. Relator: Ministra Eliana Calmon. Acórdão de 22 de setembro de 2008. Disponível na Internet via WWW.URL: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=807046&sReg=200702243293&sData=20080922&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 959.389/RS. Ipro Componentes Automotivos Ltda. *versus* Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Castro Meira. Acórdão de 07 de maio de 2009. Disponível na Internet via WWW.URL: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=880302&sReg=200701316981&sData=20090521&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1017186/SC. Fazenda Nacional *versus* Prisma Engenharia S/A. Relator: Ministro Castro Meira. Acórdão de 27 de março de 2008. Disponível na Internet via WWW.URL: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=761821&sReg=200703039743&sData=20080327&formato=PDF.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação nº 0001831-66.2008.404.7110/RS. Fazenda Pública Nacional *versus* Gerson Ossani Carvalho e outro. Relatora: Juíza Federal Vânia Hack de Almeida. Acórdão de 20 de abril de 2010. Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://gedpro.trf4.gov.br/visualizarDocumentosInternet.asp?codigoDocumento=3364135>>.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação nº 2007.70.09.002777-0. Posto de Combustíveis e Serviços Quatro Primos Ltda. *versus* Fazenda Pública Nacional. Relator: Juiz Federal Marcos Roberto Araújo dos Santos. Acórdão de 13 de outubro de 2009. Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://gedpro.trf4.gov.br/visualizarDocumentosInternet.asp?codigoDocumento=2974189>>.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Agravo de Instrumento nº 2007.05.00.062091-6. Fazenda Pública Nacional *versus* Clóvis Severino da Silva ME. Relator: Desembargador Francisco Cavalcanti. Acórdão de 28 de fevereiro de 2008. Disponível da Internet via WWW.URL: <http://www.trf5.jus.br/archive/2008/02/200705000620916_20080228.pdf>.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 2010.001315-6/0001.00. Fazenda Pública do Estado do Mato Grosso do Sul *versus* Indústria e Comércio de Bebidas Tropicana Ltda. Relator: Desembargador Joenildo de Sousa Chaves. Acórdão de 30 de março de 2010. Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.tjms.jus.br/cjosg/pcjo/Decisao.jsp?OrdemCodigo=0&tpClasse=J>>.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Agravo de Instrumento nº 0543038-8. Grande & Cia. Ltda. *versus* Fazenda Pública do Estado do Paraná. Relator: Desembargador Valter Ressel. Acórdão de 03 de fevereiro de 2009. Disponível da Internet via WWW.URL: <<http://www.tj.pr.gov.br/portal/judwin/consultas/jurisprudencia/VisualizaAcordao.asp?Processo=543038800&Fase=&Cod=1054096&Linha=21&Texto=Acórdão>>.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível nº 0554479-6. Veloz Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda. *versus* Fazenda Pública do Estado do Paraná. Relator: Desembargador Paulo Habith. Acórdão de 24 de novembro de 2009. Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.tj.pr.gov.br/portal/judwin/consultas/jurisprudencia/visualizapdf.asp?Processo=1071876&Linha=22&tipo=1>>.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível nº 0611336-4. Fazenda Pública do Estado do Paraná *versus* Farmácia Pessutofarma Ltda. Relator: Desembargador Lauro Laertes de Oliveira. Acórdão de 22 de setembro de 2009. Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.tj.pr.gov.br/portal/judwin/consultas/jurisprudencia/VisualizaAcordao.asp?Processo=611336400&Fase=&Cod=1160573&Linha=13&Texto=Acórdão>>.