

Art. 3º

040/94

Ives Gandra da Silva Martins

A RESPONSABILIDADE SUCESSÓRIA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

Na conceituação da lei complementar, a noção de tributo não estalaja aquela de penalidade, razão pela qual a obrigação tributária, ainda no dizer do CTN, abrange tanto o tributo, quanto a penalidade.

Estão, os artigos 3º e 113 do CTN, assim redigidos:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante

atividade administrativa plenamente vinculada";

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária"

(1).

(1) Ives José de Miranda Guimarães esclarece: "Que não constitua sanção de ato ilícito. Tal característica contida na conceituação de tributo, como prevista no atual CTN, não era mencionada no Projeto de Código Tributário Nacional, que, em seu art. 17, definia o tributo como sendo toda prestação pecuniária instituída por lei como caráter compulsório pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público. Aquele Projeto adotava como base de tal definição, "as características fundamentais do instituto, com base na doutrina então dominante" (Tesouro, Principi di Diritto Tributário, págs. 39 e 548; Giannini,

Por outro lado, em havendo sucessão, determina o CTN que a responsabilidade sucessória é apenas de tributos. Está o artigo 133 assim redigido:

"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

Instittuzioni di Diritto Tributário, 4ª ed. pág. 32; Martins de Oliveira, Direito Fiscal, pág, 101), a origem da receita e sua natureza (prestação pecuniária), o tipo de atuação jurídica empregado pelo Estado para sua obtenção (ati legislativo compulsório) e o fundamento constitucional do exercício daquela atuação (competência inerente à personalidade pública do agente). Com essa forma, procurava substancialmente o Projeto distinguir o "tributo das receitas patrimoniais, das que tenham caráter contratual, e das decorrentes do exercício, pelo Estado, de atribuições estranhas ao seu caráter de entidade soberana", como também, cuidava de acentuar a sua nítida diferenciação dos preços públicos com a referência à sua compulsoriedade, acentuada "pela subordinação do exercício da competência tributária a objetivos condizentes com o caráter público da entidade tributante".

Com a evolução da doutrina achou-se prudente apresentar, como fez Berliri, este elemento negativo que distingue o imposto da pena pecuniária, de caráter penal, multa, ou de caráter administrativo, já que a pena constitui sanção de um fato ilícito" (Direito Tributário 3, José Bushatsky Editor, 1975, p. 57).

outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

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

II. subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão" (grifos meus).

Comentei-o desta forma:

"Da mesma forma, o Parecer Normativo nº 2/72 diz: "Segundo o art. 133 do Código Tributário Nacional, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, 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. Esse preceito legal, como se vê, vincula à aquisição do fundo ou do estabelecimento a assunção, por terceiro, de responsabilidade tributária", onde o assumir da responsabilidade tributária está apenas ligado aos tributos devidos pelo sucedido, isto é, a prestação pecuniária, que não constitui sanção de

ato ilícito.

Em nossa opinião, esta é a exegese mais correta da lei. Há, portanto, uma característica diferencial em nosso direito sucessório tributário: a de que a Sucessão acarreta uma única Responsabilidade Fiscal, a saber, aquela dos Tributos em atraso.

Teleologicamente examinada a inovação pátria, terá ela sido a melhor solução? Parece-nos que sim. Nos países europeus ou de economia mais desenvolvida, onde os grupos empresariais estão solidificados e onde inexiste, pelo menos nas proporções brasileiras, a carência de capitais, compreende-se que o princípio legal vise proteger o Erário e apenas o Erário.

Partindo do princípio de que, na maior parte das vezes, quem sucede tem capacidade econômica e financeira para fazê-lo e, preservando a fonte de riqueza, pode também preservar o crédito público, na sua totalidade, nenhuma preocupação maior necessitaria ter o legislador para facilitar à sucessão, até porque, normalmente, o sucedido não tem forças suficientes -- e às vezes idoneidade-- para responder por suas obrigações.

Não o mesmo Brasil, em que o fenômeno difere, pela insuficiência de capitais necessários ao nosso desenvolvimento, e onde os grupos existentes são ainda débeis, em termos ocidentais. A instituição, em nossa lei, do mesmo

sistema adotado por alguns países europeus, representaria, na maior parte das vezes, um desencorajamento ao remanejamento dos controles direcionais daquelas empresas, que enfraquecidas, pelos mais variados motivos, fossem incapazes de saldar suas obrigações, acumulando encargos a tornarem anti-econômicas suas atividades.

Por esta razão, houve por bem o legislador pátrio, a nosso ver, limitar a responsabilidade somente aos tributos, na sucessão, já que o Estado não pode ser prejudicado em relação ao essencial, mas prescindindo da extensão desta responsabilidade ao acessório (penas). Esta responsabilidade continua sendo do sucedido, sem, todavia, oferecer, na maioria dos casos, a mesma garantia que aquela dos sucessores.

Creemos ter sido esta a pedra angular da intenção legislativa para enfrentar o problema das sucessões nas empresas, chegando a um ponto de justiça tributária adequada à realidade brasileira, em que se harmonizam os interesses públicos imediatos com aqueles de permitir um maior e mais rápido desenvolvimento do país, pela integração de empresas e, principalmente, pela absorção daquelas de menores condições pelas já adaptadas à nova dinâmica e visão da economia nacional" (2).

(2) *Direito Tributário*, José Bushatsky Editor, 1972, p.

Como se percebe, caracteriza, a sucessão, a alteração de controle acionário, visto que a manutenção da mesma razão social implica a manutenção da empresa com controle acionário diverso.

Tal interpretação, de início não aceita por Aliomar Baleeiro, que foi o parlamentar designado para relatar a lei 5.172/66 (CTN) no Congresso Nacional, ao dizer:

"(Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., p. 590) - Págs. 129, 431 - Responsabilidade Tributária. Em carta ao A., o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, de São Paulo, levanta dúvida sobre o alcance da cláusula do artigo 133 do CTN, segundo o qual a pessoa que adquiere de outra fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração sob a mesma ou diversa razão social ou sob firma ou nome individual, "responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato".

Entende que o dispositivo deve ser interpretado literalmente: essa responsabilidade seria restrita a

tributos, definidos no artigo 39 do CTN, com exclusão, portanto, de multas e outras penalidades.

Não nos parece que assim tivesse disposto o CTN, apesar de os artigos 131, 132 e 133 se referirem apenas a "tributos".

Se admitirmos a interpretação literal, o alienante do estabelecimento ou fundo onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal, transmitindo todo o seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros, que adquirem o patrimônio do sujeito passivo",

foi posteriormente não só por ele aceita, como pelo próprio STF, como se pode ler a seguir:

"O Recurso Extraordinário 71.471 (Resenha Tributária 4.2, nº 34/75, pgs. 796/807) declara que: "o problema reside na cláusula "responde pelos tributos" sem inclusão das multas ou penalidades. O v. acórdão inclinou-se pela interpretação estrita, por ser a peculiar ao Direito Tributário, que gira em torno do princípio da reserva da lei: a criação de qualquer obrigação tributária há de ser rigidamente

circunscrita aos termos expressos da lei. E a multa é uma obrigação tributária sujeita à reserva da lei (CTN, artigo 97, V). Essa interpretação não só é razoável mas já teve consagração no R.E 76.153 de 30/11/73 e no AI-9.333, relator OROSIMBO, Jurisprudência do STF, 1941, III, pg. 183. É admissível também uma interpretação larga, a despeito de o artigo 133, mencionar apenas "tributos", sem mencionar multas. Eu próprio já me inclinei a aceitá-la, embora hoje não pareça a melhor" p. 8041 (grifos meus) ⁽³⁾.

Ora, tal inteligência do dispositivo, não permite que se exija penalidade do sucessor em dívida tributária, razão pela qual qualquer lançamento lavrado, impondo tributo e penalidade de responsabilidade da sucedida contra sucessor, é ilegal, injurídico e insustentável no que concerne às penalidades. É o que determina a lei complementar, é o que encampa a doutrina, é o que hospeda a jurisprudência.

São Paulo, Maio de 1994.

IGSM/mos
RESPSUC

(3) *Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 5, ed. CEEU/Resenha Tributária, 1990, p. 31).*