

C. Responsabilidade Por Sucessão

A responsabilidade por sucessão tem por objetivo alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão, transferindo-se para o terceiro vinculado a responsabilidade correspondente ao fato gerador respectivo. Destaque-se que os fatos geradores que ocorrerem a partir da sucessão serão atribuídos ao sucessor, mas na qualidade de contribuinte, já que não há mais que se falar em responsabilidade. Assim, a transferência por sucessão se dá desde que o fato gerador tenha ocorrido, ainda que o tributo não tenha sido lançado.

Sucessão Genérica e Específica

Verifica-se a sucessão em função do desaparecimento ficto do devedor original, o que pode se dar em diversas situações, como, por exemplo, a morte, a transferência de bens, a sucessão empresarial, entre outras. A seção que aborda o tema no CTN tem início com a extensão da responsabilidade tributária referente aos créditos relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Assim, temos os créditos:

- a) definitivamente constituídos;
- b) em curso de constituição;
- c) posteriormente constituídos, mas relativos às obrigações anteriores.

O art. 129 trata da transferência por sucessão genérica e o art. 130 trata de regra específica. Assim, vejamos os dispositivos citados:

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.

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

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

Classificação

Assim, para efeitos didáticos, vamos subdividi-las em três modalidades, a saber:

» **Por ato inter vivos (arts. 130 e 131, I, do CTN), que por sua vez se divide em:**

– Bens Imóveis

– Bens Móveis

» **Sucessão Mortis Causa (arts. 131, II e III, do CTN)**

» **Sucessão Empresarial (arts. 132 e 133 do CTN)**

» **Inter Vivos**

– Bens Imóveis

O art. 130 do CTN prevê a responsabilidade incidente sobre a transmissão de bens imóveis. Essa modalidade é também chamada de imobiliária, e nela o adquirente se torna responsável pelos impostos e taxas referentes à prestação de serviços atinentes a tais bens (não inclui o fato gerador quanto ao poder de polícia) bem como pela contribuição de melhoria. Vejamos a redação do referido artigo:

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

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

O referido artigo refere-se aos tributos de “propriedade”, “domínio útil” e “posse de bens imóveis”, como, por exemplo⁴⁹, o IPTU, o ITR, a taxa de incêndio etc. Exemplifiquemos: o adquirente de um imóvel se torna responsável por todo o débito oriundo daquele imóvel, ou seja, os valores atrasados a título de IPTU se sub-rogam na pessoa do adquirente.

⁴⁹ Não é sobre qualquer tributo envolvendo imóvel, mas sim os tributos que incidem sobre a propriedade, o domínio útil e a posse. Nesse sentido, o imposto de transmissão está incluído.

Frise-se que, depois de feito o registro da escritura no Registro Geral de Imóveis, o adquirente passa a ser o contribuinte de IPTU. Nesse caso, não há mais que se falar em responsabilidade por sucessão, já que esta somente se dá em relação aos débitos anteriores à venda. Destaque-se que na hipótese de no momento da aquisição haver a apresentação de certidão ou qualquer outra prova de quitação, a responsabilidade é do alienante e não do adquirente. Analisando a certidão, pode-se constatar uma ressalva: "o Fisco se ressalva o direito de cobrar eventuais créditos apurados". Nesse caso, indaga-se se essa ressalva seria possível perante a norma contida no art. 130 do CTN. A ressalva é perfeitamente cabível, embora se destine ao alienante, e tão somente em relação a ele. Poderá no máximo atribuir também responsabilidade por imposição legal e solidariedade entre o contribuinte e o tabelião que certificou que o tributo já estava pago (art. 134, VI).

Questiona-se também se inicialmente a certidão era negativa e posteriormente passou a ser positiva em função de lançamentos complementares retroativos. Entendemos da mesma forma que no item anterior, ou seja, o adquirente não responderá. A dívida deverá ser cobrada do antigo proprietário, alienante. Ressalte-se que o Fisco não está impedido de cobrar do antigo proprietário.

O parágrafo único do art. 130 do CTN traz a regra relativa à alienação do bem imóvel em leilão. Isso significa que a compra em hasta pública é uma forma de aquisição originária de propriedade, e, por isso, libera o bem de todos os ônus incidentes sobre ele, inclusive os créditos tributários. Frise-se que, nesse caso, o adquirente não é responsável, pois a sub-rogação ocorre sobre o preço obtido com a alienação, ainda que este seja insuficiente. O obrigado pelo saldo residual continuará sendo o antigo proprietário.

Em síntese, o art. 130 em comento comporta duas exceções: a) quando haja prova de quitação no título aquisitivo, o tabelião certifica que os tributos foram pagos. Nesse sentido, presume-se a fé pública do tabelião e o adquirente não será responsável tributário. Ocorrerá uma solidariedade entre o contribuinte e o tabelião, ou seja, uma responsabilidade por imputação legal, se o tabelião contribuiu para o inadimplemento do tributo; b) quando a aquisição se der em leilão judicial, pois nesse caso não há aquisição derivada e, portanto, não haverá responsabilidade por sucessão do arrematante. Por isso o CTN prevê que o crédito tributário se sub-roga sobre o preço da arrematação. Exemplifiquemos: se o bem foi arrematado por R\$ 200 mil e a dívida do imóvel era no valor de R\$

50 mil, a dívida é paga e os R\$ 150 mil remanescentes ficam com o devedor. Por outro lado, se a arrematação se deu no valor de R\$ 100 mil reais e a dívida é de 150 mil reais, os R\$ 50 mil referentes à diferença serão cobrados do devedor.

De bens móveis

O art. 131 do CTN também traz no **inciso I** uma espécie de sucessão *inter vivos*, mas em relação aos bens móveis. Vejamos a redação do referido artigo: “São **pessoalmente** responsáveis: I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

Discute-se, nessa modalidade, a interpretação da expressão “**pessoalmente**”. Uma primeira corrente⁵⁰, minoritária, entende que esse termo indica uma responsabilidade solidária do adquirente com o alienante. Uma segunda corrente sustenta que a responsabilidade pessoal exclui o contribuinte da relação jurídica tributária, pois a tal responsabilidade seria considerada exclusiva.

Ressalte-se que o mesmo inciso I refere-se também ao “remitente”, considerado aquele que pratica remição, resgata ou redime, significando o ato de pagar a dívida e resgatar o bem. Nesse sentido, o remitente, da mesma forma que o adquirente, fica responsável pelos tributos que incidem sobre o bem resgatado.

Sucessão Mortis Causa

Essa modalidade de sucessão ocorre em virtude da morte do proprietário, chamado pela lei de “*de cuius*”, pois a herança comporta não só o ativo, mas também o passivo e, nesse sentido, responderão os sucessores pelas dívidas tributárias anteriores à morte, daí nos **incisos II e III do art. 131** o CTN tratar das hipóteses de sucessão *mortis causa*. A morte é considerada pelo direito como um evento futuro e incerto e quando da sua ocorrência aplica-se o princípio do *saisine*, que implica a transferência imediata dos bens do falecido aos seus sucessores com o evento morte, ou seja, com a morte considera-se aberta a sucessão.

Ressalte-se que em relação à morte incide também o imposto de transmissão *causa mortis* (ITCMD) de competência dos Estados. A Resolução do Senado n. 9/92 fixa a alíquota máxima em 8%, conforme dispõe o parágrafo 1º do art.

⁵⁰ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado e Bernardo Ribeiro de Moraes.

155 da CRFB⁵¹. Assim, a responsabilidade tributária tratada neste item é relativa aos tributos devidos pelo *de cuius* além do pagamento do ITCMD.

A maioria da doutrina critica o art. 131 do CTN, sob o fundamento de que a posição desses incisos deveria estar invertida, pois o inciso III cuida da hipótese em que o fato gerador ocorre quando o contribuinte ainda está vivo, ou seja, o fato gerador ocorre até a abertura da sucessão. Nesse caso, o contribuinte era o *de cuius*. Já o inciso II trata do fato gerador ocorrido após a abertura da sucessão e até a partilha. Se o fato gerador ocorrer após a abertura da sucessão já estava morto, e o responsável serão os herdeiros a qualquer título. O Código ainda traz o cônjuge meeiro, mas ressalte-se que, com o Código Civil de 2002, o cônjuge passou a ser considerado herdeiro. Vejamos então, separadamente, os incisos do art. 131 do CTN, a começar pelo inciso II, *in verbis*:

Art. 131 (...)

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

O inciso II indica que, feita a partilha ou adjudicação sem que os tributos tenham sido pagos, a responsabilidade por todo o período recairá sobre os sucessores. Exemplifiquemos: se o *de cuius* deixou dívidas relativas a créditos tributários a responsabilidade será do espólio, contudo, feita a partilha ou adjudicação sem o pagamento, a responsabilidade passará a ser dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro.

O referido inciso traz ainda uma limitação, qual seja: “... limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação”. Assim, temos que **quinhão** é a fração ideal que cabe ao sucessor, relativa ao patrimônio

⁵¹ Art. 155 (...) Com redação dada pela EC 9/93. § 1º O imposto previsto no inciso I: I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III – terão competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV – terão suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.