

deixado pelo *de cuius*. O **legado** é o bem deixado pelo *de cuius* em testamento. Já a **meação** é considerada a metade do patrimônio do casal. Significa dizer que o sucessor não vai responder além do limite da herança.

Em relação ao inciso III, assim determina o CTN: Art. 131 (...) III – o **espólio**, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão. Este dispositivo não trata da situação que será instaurada após a partilha, porque aqui teremos a figura do contribuinte e não mais do responsável. Ressalte-se que espólio não é uma pessoa jurídica, mas sim uma universalidade de bens e direitos. Para o Direito Tributário, no entanto, assume a condição de sujeito passivo indireto, representado pelo inventariante. Segundo o artigo, o espólio responderá pelos tributos devidos pelo *de cuius* e não pagos até a abertura da sucessão. Exemplifiquemos: no caso de o *de cuius* deixar dívidas de IPTU de seus imóveis, uma vez aberto o inventário, a transferência por responsabilida- de recairá sobre o espólio.

Assim, após a análise dos dois incisos, podemos em síntese dizer que a responsabilidade do espólio pode ser desmembrada em duas situações. A primeira ocorre **após a morte**. Nesse caso, na forma do art. 134, o responsável é o inventariante, e a responsabilidade é solidária. Por outro lado, quanto aos tributos são devidos **até a morte**, a responsabilidade é do espólio e é pessoal até a abertura da sucessão (art. 131, III), e dos sucessores em relação aos tributos devidos e não pagos até a partilha ou adjudicação (art. 131, II).

Por fim, frise-se que, nas hipóteses do art. 131 do CTN, a transferência da responsabilidade é relativa ao tributo, acrescido de juros e correção monetária, não alcançando as multas punitivas impostas ao *de cuius*.

### **Sucessão Empresarial**

#### **Análise do Art. 132 do CTN**

O art. 132 do CTN trata das hipóteses em que uma pessoa jurídica resulte de fusão, transformação ou incorporação de empresas. Note-se que o referido artigo não prevê a cisão, conforme veremos a seguir:

Art. 132. A **pessoa jurídica** de Direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra **é responsável** pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de Direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Assim, mister se faz a análise individualizada de cada hipótese, bem como quanto à discussão sobre a cisão:

## **I - Fusão**

O art. 228 da Lei 6.404/76 conceitua fusão como a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova. Acontece da seguinte forma: duas pessoas jurídicas (A e B) dão origem a uma terceira pessoa jurídica (C). Nesse caso, "C" fica responsável pelos débitos tributários de "A" e de "B" por fatos geradores ocorridos antes da fusão. Após a fusão não há que se falar em responsabilidade, já que nesse caso "C" será o próprio contribuinte.

## **II - Incorporação**

O art. 227 da Lei 6.404/76 define a incorporação como a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra. Nesse caso, temos duas pessoas jurídicas (A e B) e uma incorpora-se a outra. "A" fica responsável por todo o passivo de "B".

## **III - Transformação**

O art. 220 da Lei 6.404/76 conceitua transformação como a operação por que passa uma sociedade em que, independentemente de dissolução e liquidação, passa de um tipo societário para outro. É o caso, por exemplo, de uma sociedade LTDA que se transformou em S/A. Nesse caso, a nova sociedade será responsável por todos os débitos anteriores. Na transformação, o que ocorre na verdade é mera mudança de roupagem na forma jurídica.

## **IV - Cisão**

A cisão vem disciplinada nos arts. 229 a 233 da Lei 6.404/76, mas, como já mencionado, não está prevista expressamente no art. 132 do CTN. A cisão pode ser exemplificada da seguinte forma: uma empresa "A" dá origem a uma outra empresa "B". A discussão é se a cisão também seria enquadrada nas regras da responsabilidade prevista neste artigo. Entendemos<sup>52</sup> que, embora a cisão não venha elencada no presente artigo, ambas as empresas (A e B) serão responsáveis solidárias pelo pagamento dos débitos anteriores à cisão.

52. Nesse sentido também Ricardo Lobo Torres.

A ausência da previsão no art. 132 do CTN se justifica pelo fato de que quando o CTN foi elaborado ainda não existia a figura da cisão. Verifica-se que a Lei 6.404, que conceitua todas as formas analisadas, é de 1976, e o CTN é de 1966. Por outro lado, como a própria legislação tributária já incorporou institutos que foram criados depois da edição do CTN, então o rol do referido artigo não é uma enumeração taxativa. Exemplifiquemos: a empresa A, devedora de tributos, promove uma cisão, extinguindo a sua personalidade jurídica e criando duas novas sociedades (B e C). Nesse sentido, quando a Fazenda Pública promover a cobrança dos respectivos créditos, as duas empresas alegam que não têm responsabilidade pelo pagamento dos débitos anteriores, pois a devedora era outra empresa (empresa A), já que a personalidade jurídica de uma é distinta da outra, que inclusive não existe mais. Não nos parece adequado esse entendimento; se assim fosse, uma empresa mudaria sua estrutura societária para fugir ao pagamento dos tributos, criando mecanismos fraudadores dos seus credores, inclusive o Fisco. Por esse motivo, o art. 132 do CTN deve ser aplicado à empresa que surgir dessa alteração societária classificando-a como sucessora tributária da empresa extinta. Do mesmo modo, o sócio que prosseguir em nome próprio ou com o mesmo nome da outra empresa, ou ainda com nome diferente, mas no mesmo ramo de atividade, vai ser também sucessor tributário. Ademais, o parágrafo único do art. 132 do CTN prevê que o disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. Assim, da leitura desse parágrafo verifica-se não precisar ser o sócio administrador, mas qualquer sócio e, caso não seja hipótese prevista no *caput*, ainda assim persiste a responsabilidade para qualquer unidade econômica que ressurgir após a extinção, desde que continuada por sócio remanescente ou seu espólio.

Em síntese, temos a cisão total ou parcial. Na cisão total, a sociedade cindida transfere todo o seu patrimônio para uma ou mais sociedades já existentes ou criadas para esse fim, o que implicará a sua extinção. O art. 233 da Lei 6.404/76<sup>53</sup> impõe nesse caso a solidariedade entre as sociedades que absorve-

---

53 Lei 6.404/76: Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absor-

ram o patrimônio da companhia cindida. Já na cisão parcial, em que há transferência de parte do patrimônio da sociedade, a regra é a mesma, ou seja, as sociedades que absorverem o patrimônio serão solidariamente responsáveis com a companhia cindida por dívidas pretéritas. Contudo, o art. 233, parágrafo único, em comento admite que o ato de cisão estipule cláusula de exclusão de solidariedade, caso em que qualquer credor anterior poderá se opor a esta cláusula em relação ao seu crédito no prazo decadencial de 90 dias. Nesse sentido, entendemos que se trata de credor tributário, e essa exclusão não se aplica em função do que dispõe o art. 123 do CTN, que não permite que as convenções particulares sejam opostas contra a Fazenda para modificar a definição de sujeito passivo.

### *Análise do Art. 133 do CTN*

O art. 133 do CTN traz a responsabilidade integral ou subsidiária em relação às pessoas naturais e jurídicas adquirentes de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, que **continuem a respectiva exploração**. Assim, vejamos a redação do referido artigo:

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.

---

verem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

Com o advento do Código Civil de 2002, a matéria afeta ao Direito Comercial passou em grande parte para o Direito Empresarial, e assim preferimos chamar a responsabilidade prevista no referido artigo de sucessão empresarial. Por isso, antes de qualquer abordagem sobre esse tema, é importante lembrar que o fundo de comércio recebeu uma nova concepção, e daí melhor ser chamado de fundo de empresa ou estabelecimento empresarial.

### **I – Se o adquirente não explora a mesma atividade do alienante**

Destaque-se que se o adquirente não explorar a mesma atividade do alienante, não há que se falar em responsabilidade do adquirente, pois os débitos fiscais porventura existentes ficarão a cargo do alienante na qualidade de contribuinte. Para que haja sucessão, é necessária a existência de um liame entre a nova empresa e a anterior através do mesmo ramo de atividade, ou seja, continuar a respectiva exploração. Tal comprovação poderá ser aferida através do ramo de atividade, da mesma clientela, do objeto social mais abrangente ou mais restrito; no entanto, é necessário que o adquirente tenha o mesmo ponto e o mesmo ramo de atividade. Aqui não estamos tratando apenas de identidade de objeto social. Assim, só há que se falar em responsabilidade em relação às dívidas do alienante que, pelos motivos descritos neste artigo, se transferem para o adquirente. Ressalte-se que as dívidas tributárias existentes no período após a alienação são devidas pelo adquirente na qualidade de contribuinte. Desta forma temos que, quando houver alienação do estabelecimento<sup>54</sup>, não estamos tratando da venda isolada de um de seus elementos, como, por exemplo, o ponto (popularmente chamado de loja), pois o ponto é o espaço físico. Na verdade, o que o artigo quer dizer é que o que está se adquirindo é o negócio pronto, o que corresponde ao estabelecimento, com toda a universalidade de bens corpóreos e incorpóreos.

<sup>54</sup> Para Ricardo Lobo Torres, fundo de comércio é o complexo de instalações, máquinas, utensílios, dívida ativa e, também, do acervo imaterial como o ponto, a marca, os emblemas e a clientela, conceito coincidente com o do direito comercial. É extremamente difícil estabelecer a distinção entre fundo de comércio e estabelecimento, pois a referência ao fundo de comércio deve ser reservada aos casos em que não há aquisição formal do estabelecimento. Para que haja sucessão tributária, é necessária a aquisição da totalidade do estabelecimento comercial ou fundo de comércio, não sendo suficiente a compra de um ou outro bem móvel.