



CAIO DOS SANTOS

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO EMPRESARIAL

**BRASÍLIA-DF
2013**

CAIO DOS SANTOS

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO EMPRESARIAL

Monografia apresentada como requisito à obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Constitucional, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Dr. Saulo José Casali Bahia.

Brasília-DF

2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO EMPRESARIAL

Monografia apresentada como requisito à obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Constitucional, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/____, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

É cediço que o direito tributário, assim como a maioria dos outros ramos da ciência jurídica, possui disposições constitucionais, dentre regras gerais e limitações. No caso específico do direito tributário, destaque-se que a Constituição acaba tratando do tema com profundidade diferenciada.

Existe na legislação infraconstitucional a figura do responsável tributário. Este instituto, segundo alguns autores, dentre outros motivos, teria sido criado como mais uma garantia de arrecadação. Tendo em vista que a máquina administrativa move-se, precipuamente, graças ao que é arrecadado em forma de tributos. Tais medidas assecuratórias existem para garantir a manutenção dos serviços dos quais, direta ou indiretamente, toda sociedade é usuária.

Este trabalho busca demonstrar, diante da deficiência do tratamento legal acerca do tema, a saída encontrada pelo judiciário, e por quais fundamentos (legais e jurisprudenciais), para viabilizar a cobrança, ou ao menos a responsabilização, nos casos em que empresas, por vezes buscando reorganizar-se, promovem a cisão empresarial.

Palavras chaves: Direito Constitucional. Direito Tributário. Princípio constitucional da legalidade. Responsabilidade tributária. Direito Empresarial. Cisão de empresarial. Ausência de previsão legal. Interpretação extensiva. Possibilidade.

ABSTRACT

It is a fact that tax Law, as well as most of other legal science fields, has Constitutional arrangements such as general rules and limitations. Particularly concerning tax law, the Constitution deals on the subject with a special depth.

The ordinary legislation comprises the figure of the responsible tax payer. This legal institute, according to some authors, among other reasons, has been created as another revenue guarantee. Given that the state bureaucracy is mostly based on collected taxes, such protective measures exist in order to ensure the maintenance of services of which, directly or indirectly, all society benefits from.

This paper aims to demonstrate, in face of a lacking legal provision, the way found by the state (and by what legal or jurisprudential arguments) to undertake collection policies, or at least the attribution of responsibility in those cases where companies, seeking to reorganize themselves, promote corporate spin-off.

Keywords: Constitutional Law. Tax Law. Legality principle. Tax liability. Company Law. Corporate spin-off. Inexistent legal provision. Extensive Interpretation. Possibility.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2 DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA LEGALIDADE.....	10
2.1 <i>Da previsão constitucional.....</i>	10
2.2 <i>Do poder conferido ao legislador.....</i>	14
3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
3.1 <i>Conceito e previsão normativa.....</i>	18
3.2 <i>Natureza jurídica da responsabilidade tributária.....</i>	20
3.3 <i>Modalidades de responsabilidade tributária.....</i>	22
4 DA FIGURA DA CISÃO EMPRESARIAL E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NESTE TIPO DE OPERAÇÃO.....	29
4.1 <i>Cisão: conceito, requisitos e previsão normativa (arts. 223 e 229, da Lei n. 6.404/76 e arts. 1.122 e 2.033, do Código Civil).....</i>	29
4.2 <i>Da sucessão empresarial de fato e da cisão total.....</i>	31
4.3 <i>Da responsabilidade tributária na cisão empresarial.....</i>	34
4.4 <i>Da responsabilidade tributária por sucessão e a transferência da multa tributária.....</i>	44
5 CONCLUSÃO.....	49
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51
7 REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

O tributo é de extrema importância para a administração pública, bem como para seus administrados. Por meio da sua função fiscal, o ente da federação arrecada verba, a qual viabiliza a manutenção dos serviços de utilidade pública. Dentre os principais, citemos saúde, educação, segurança, infraestrutura etc. De outra banda, não menos importante, a função extrafiscal que o tributo pode assumir é utilizada pelo instituidor como mais uma das opções de regulação do mercado. Regulação esta que busca garantir melhor e mais justo funcionamento e desempenho da economia (lojas, empresas, indústrias, serviços); até mesmo porque estas pessoas jurídicas assumirão o polo passivo (de contribuinte) no futuro.

Observada a importância que o tributo, tanto na função arrecadatória, como na função fiscalizatória, possui perante a administração pública (estado) e administrados (sociedade), não há como negar a imprescindibilidade da sua cobrança pelo sujeito ativo da relação tributária. Como reflexo dessa importância múltipla do tributo, surgem os meios de atuação por parte do Fisco. Citem-se multas exorbitantes (as quais inúmeras vezes são impugnadas nos tribunais sob a tese de caráter confiscatório). Temos ainda o prazo prescricional extenso que a administração conta para poder exigir, em juízo, o pagamento da dívida e, dentre outros benefícios legais, surge a figura do responsável tributário.

A grosso modo, poderíamos comparar a figura do responsável legal, existente nas relações tributárias, ao fiador – comum nas transações cíveis entre particulares. Funciona, justamente, como uma segunda alternativa para o Fisco cobrar o que devido, e não foi recolhido, pelo contribuinte. Mais adiante deixamos claro algumas diferenças entre eles, já que tratam-se de pessoas distintas com obrigações e relação também distintas.

Ocorre que de um lado a constituição, por duas vezes, impõe expressamente a necessidade de lei prévia nas relações tributárias. Mais adiante demonstraremos opiniões doutrinárias e jurisprudenciais quanto à abrangência desta necessidade de previsão legal. De antemão, já podemos adiantar o posicionamento predominante entre os estudiosos do assunto, no sentido da exigência da lei tanto para criação de tributos, passando pela fixação de alíquotas, até a designação de responsáveis tributários. Ou seja, a fim de nos resguardar de um ato autoritário por parte do Fisco, o constituinte achou por bem exigir prévia disposição legal acerca de futuras exigências.

Esta previsão contida em sede de Constituição Federal contou com ratificação expressa no Código Tributário Nacional. Porém, adiante, surge uma situação, problema deste trabalho monográfico, que leva a divisão de opiniões.

Estamos nos referindo à responsabilidade tributária no caso específico de sucessão empresarial na modalidade cisão.

Basicamente, a problemática se resume na seguinte situação paradoxal. Primeiramente temos a indispensável e extrema funcionalidade da arrecadação tributária para assegurar aos cidadãos uma vida com dignidade. De outro lado, a exigência constitucional – que por óbvio visa nos proteger, de prévia previsão legal, quando falamos em matéria tributária. E, no intermédio dos polos, uma empresa, com débitos tributários, que acaba de cindir-se.

Não cobrar os tributos devidos, diante da ausência de previsão legal expressa, seria o mesmo que dividir esta dívida tributária entre os cidadãos, já que restariam privados dos serviços aos que aquela verba não recolhida fará falta. A outra solução seria exigir. Porém dê-se destaque a cautela pela roga tal interpretação, uma vez que precedentes no sentido de relativizar a obrigatoriedade do princípio constitucional da legalidade tributária poderiam gerar dois efeitos. O primeiro, ao nosso favor, garantiria a exigência do tributo não recolhido por este contribuinte, por meio de um responsável eleito.

A atenção exigida revela-se necessária justamente impossibilitar que este precedente, em momento posterior, não assuma um caráter prejudicial para o cidadão.

A fim de apresentar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da problemática central delimitada, foi desenvolvido o presente trabalho, que conta com divisão em três capítulos.

O primeiro, intitulado “Princípio constitucional tributário da legalidade” conta os subtópicos “da previsão constitucional” e “do poder conferido ao legislador tributário”. No primeiro demonstraremos de que forma o princípio da legalidade é previsto na Constituição Federal, quantas vezes, inclusive, ele aparece. Ainda ventilaremos posições de estudiosos sobre o assunto, com intuito de elucidar a abrangência do instituto, bem como quanto a sua obrigatoriedade de ser observado (trazendo algumas posições, inclusive, quanto a relativização desta observância).

No segundo subtópico, por sua vez, será abordado o reflexo desta previsão principiológica em sede infraconstitucional. Ou seja, no Código Tributário Nacional, em especial, fora outras leis, constantes no ordenamento jurídico pátrio, relacionado ao tema.

Mais adiante, no segundo capítulo, trataremos da responsabilidade tributária.

Será dividido em três subtópicos, nos quais abordaremos o conceito, a natureza jurídica e as modalidades de responsabilidade tributária. Destaque-se a importância dada ao texto expresso de lei, a fim de situar o leitor com objetividade e clareza. Buscando uma análise centrífuga da situação, propomos a análise inicial do que é previsto na norma, seguindo de posições e conceitos proporcionados pelos estudiosos do Direito Tributário, sem descuidar dos julgados, de Tribunais, os quais nos asseguram a relevância e pertinência do tema.

Ainda no segundo capítulo, tendo em vista a interdisciplinaridade do tema, o qual guarda a base constitucional, com exequibilidade tratada pelo Direito Tributário e em situações, como neste caso, regradas pelo direito empresarial, far-se-á o destaque de pontos pertinentes da Lei n. 6.404/76 – responsável pela previsão da figura da cisão empresarial. Legislação esta que, como se verá no desenvolvimento da monográfica, é tida, por alguns, como base para validar a responsabilização e exigência do tributo.

Avançando, entendeu-se mais conveniente dedicarmos a integralidade do terceiro capítulo para o tópico que guarda o problema principal do trabalho, qual seja “a figura da cisão empresarial e da responsabilidade tributária”. Neste, além de conceitos de cisão, trataremos de distinguis dois institutos por vezes alvo de confusão (que é o da sucessão empresarial de fato e cisão total). Após, trataremos da responsabilidade tributária na sucessão empresarial no caso de cisão.

Por fim, e não menos importante, serão apresentados, como último tópico deste terceiro capítulo, pontos sobre a transferência da multa tributária, nos casos de responsabilização; desdobramentos naturais que a criação de uma nova figura de responsável causa e, mais um dos motivos pelo qual mostra-se necessário, até por uma questão de segurança jurídica, o devido e expresso tratamento legal (como a Carta Magna exige).

2 DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA LEGALIDADE

2.1 Da previsão constitucional

A nossa constituição que, peculiarmente, possui ampla abrangência versando acerca de temas penais, trabalhistas, ambientais, previdenciários, não deixaria de tratar do direito tributário.

Segundo Celso Ribeiro: “o Sistema Tributário (...) é informado por princípios, quer dizer, por normas de grande caráter de generalidade que abarcam, portanto, todo o sistema e impõem-se a todas as modalidades tributária”¹.

José Eduardo de Melo ainda ressalta que tal tratamento diferenciado denotaria a sua importância no nosso ordenamento jurídico, já que, além de representar fonte de receita, acarretando, de outra banda, “ingerência no patrimônio dos particulares”².

Conforme bem assevera Leandro Paulsen:

O domínio do Direito Constitucional é fundamental para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributa, bem como aos princípios que regem a tributação. Temas como o sigilo bancário, o direito de petição, o direito a certidões e as cláusulas pétreas repercutem frequentemente na esfera tributária. A própria consideração da obrigação de pagar tributo como dever fundamental e a projeção do Estado Social e da solidariedade para o campo tributário evidenciam as relações entre o direito Constitucional e o Direito Tributário.³

Prevê a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...)⁴

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 611.

² MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 10.

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, 24.

⁴ **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. acesso em: 3.8.2013.

Diante da literalidade do texto constitucional, é clara a intenção do constituinte originário no sentido de vincular o tratamento tributário, em especial no tocante ao aumento e exigibilidade de tributo, à prévia e expressa previsão legal.⁵

Precedendo a esta previsão normativa, no sentido de exigir lei para versar acerca de exigibilidades de cunho tributário, destaque-se o fato de a Constituição Federal ter se aprofundado, quanto ao tema de Direito Tributário, em seu corpo normativo, muito além da constituição de outros países (que nos servem como inspiração jurídico-política, inclusive). Conforme leciona Sacha Calmon, diferentemente de outros países, a Constituição brasileira teria se “inundado” com “princípios e regras atinentes ao Direito Tributário”.⁶

Ainda acerca da extensa previsão constitucional existente acerca desta Matéria, Sacha Calmon ainda promove uma didática divisão de como que se poderia estudar a constituição tributária. Ou seja, quais seriam as principais divisões promovidas pelo constituinte em relação ao extenso tema. O Professor identifica os seguintes grupos temáticos: repartição das competências tributárias entre os entes, limitações ao poder de tributar e a partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos.⁷

Retomando o contexto principiológico sobre o princípio constitucional tributário da legalidade, destacamos as palavras do Professor Calmon em relação à linguagem do constituinte. Fato, ressalte-se, que sem dúvida deve ser levado em conta em posterior momento de interpretação. Afirma o Autor:

É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma corrente. Duas razões existem para isso:

Primus – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme com é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastores, rurícolas etc;

Secundus – utilizam para expressar o Direito legislativo as palavras de uso comum do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muita vez, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição.⁸

⁵ MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 Ed. São Paulo: Atlas, 2011, pp. 903-904.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 43.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 44.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 66.

Leandro Paulsen também faz observação nesse sentido. Cita situações em que “o legislador nomeia tributos que institui de acordo com as características essenciais de que se revestem” e finaliza alertando que os equívocos tanto podem derivar de errônea compreensão, bem como por “intuito de burlar exigências formais”.⁹

De qualquer forma, diante da clareza do texto constitucional, espera-se por se considerar inconstitucional e infundada, qualquer exigência tributária que careça de previsão legal, já que esta situação consistiria em afronta a dispositivo expresso da Constituição Federal vigente, o qual, dentre outros fatores, se justifica na segurança jurídica, e padronização normativa. Nas palavras do Autor, “Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio de reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão”¹⁰. O fato de o mencionado princípio exigir lei instituidora do tributo, com tratamento detalhado de seus aspectos, geraria uma espécie de regra de tipicidade.¹¹

É cediço que fica a cargo do poder judiciário a função constitucional de melhor interpretar a norma. Como bem salienta Roque Carrazza:

(...) o Poder Judiciário exerce a jurisdição (de *iuris dictio*, *ius dicere*), que é a garantia da correta aplicação do direito objetivo às situações concretas. Quando provocado, interpreta com imparcialidade a legislação e aplica contenciosamente – ou seja, provê a atuação das normas jurídicas, fazendo-as valer, com eficácia obrigatória, junto às partes litigantes.¹²

Trata-se de um excesso de zelo por parte do legislador, uma vez que achou por bem ratificar o princípio, já que, além do previsto no artigo 5^a, inciso II, da Constituição¹³, mais adiante, no título VI, houve reforço do tema.¹⁴ Celso Ribeiro Bastos comunga deste

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5^a Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, 33.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 97.

¹¹ ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p443.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p257.

¹³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 264.

mesmo posicionamento¹⁵, com a ressalva do seu enfraquecimento pela própria Constituição Federal, não obstante sua previsão mult centenária já em outros textos normativos e sua aparição reforçada na atual Carta Magna. Segundo Bastos, tal enfraquecimento ocorreria “na medida em que, para determinados impostos, permite que ao menos a alteração das alíquotas seja feita por decreto”¹⁶.

Quem, por exemplo, enxerga os artigos 153, § 1º, 177, § 4º, b, e 155, § 4º, todos da CF, como exceção seria Gilmar Mendes. Mas o Ministro é claro ao apontar como exceção ao princípio que exige veiculação legal apenas a *alteração de alíquotas já fixadas por lei*.¹⁷ Em uma análise mais ampla de seu posicionamento, nota-se certa equivalência com o de Carrazza. Há ainda outros autores que se manifestam pela real existência de exceções ao princípio versado, atribuindo tal fato ao caráter eminentemente extrafiscal dos tributos excepcionalizados.¹⁸ Luiz Alberto e Vidal Serrano que advogam esta última tese, chegam a apontar – já advertindo os leitores acerca da discordância da doutrina majoritária – o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, no RE146.733-SP¹⁹, que teria estendido a possibilidade de criação de tributo por medida provisória, desde que respeitados os demais princípios constitucionais.²⁰

Celso Ribeiro Bastos faz observação parecida em relação à Medida Provisória, porém destacando a necessidade de, ao final do prazo de 60 (sessenta) dias, careceriam de

¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 612.

¹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 611-612.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 1.522.

¹⁸ ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 443.

¹⁹ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA E TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88. (RE 146733, MOREIRA ALVES, STF.)

²⁰ ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 444.

aprovação pelo Congresso Nacional.²¹ Deste modo, haveria, de alguma forma, uma espécie de ratificação por parte do povo – vontade esta exteriorizada por meio de seus representantes.

A melhor análise sobre o tema parece partir de Carraza. Segundo ele, o princípio da legalidade é pleno e de observância obrigatória. Conforme assevera Professor da PUC-SP, aqueles que eventualmente a enxergassem no art. 153, § 1º, da CRFB²², estariam “laborando em equívoco”, já que o Executivo sequer criaria as alíquotas. Na verdade o poder conferido a ele foi de alterá-las, dentro dos limites fixados pelo legislador.²³ Indo ao encontro deste posicionamento, encontramos José Eduardo Soares de Melo que assegura não se tratar de delegação da competência tributária por parte do Legislativo, ao Executivo, já que antes de tudo, competiria à lei “descrever todos os aspectos de sua hipótese de incidência tributária, inclusive sua quantificação, em que se compreende a figura da “alíquota””.²⁴

2.2 Do poder conferido ao legislador

Em sentido amplo, estamos nos referindo ao legislador infraconstitucional. Evidentemente que o legislador derivado – o qual ocupa assento nas casas do Congresso Nacional, bem como o legislador decorrente, atuante nas Unidades Federativas, devem observar os limites e buscar a simetria exigida pela Norma Superior.

O próprio legislador, guardando consonância com exigência constitucional, editou o Código Tributário Nacional-CTN, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual, embora à época fora publicado como lei ordinária, teve recepção, como lei complementar.

Conforme leciona Vittorio Cassone:

A Lei nº 5.172/66, inicialmente de natureza ordinária, ganhou *status* de lei complementar, por recepção da Carta de 1967, sendo-lhe atribuída, em seguida, a denominação de “Código Tributário Nacional” (CTN), por força do Ato Complementar nº 36/67.²⁵

²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 612.

²² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...), § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 317.

²⁴ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 20.

²⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23 Ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 13.

Acerca da identificação do princípio da legalidade tributária, também denominada “estrita legalidade tributária”²⁶, fazamos um breve apanhado dos dispositivos legais constantes no Código Tributário nacional.

O CTN conta com a seguinte previsão em seus artigos 97 e 121, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

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.

(...)²⁷

Caminhando mais adiante no texto da lei tributária, encontramos o artigo 128, que se apresenta com a seguinte redação:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.²⁸

Conforme já ventilado, a Constituição Federal deixou a cargo do legislador definir quem ocuparia o polo passivo da relação tributária.

²⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23 Ed. São Paulo: Atlas, 2012, 71.

²⁷ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 2.8.2013.

²⁸ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 2.8.2013.

Dentre outros requisitos, o poder constituinte originário, por exemplo, teria assinalado, consoante artigo 146²⁹, dentre outras, a necessidade de lei complementar para versar acerca de conflitos de competência, limitações e normas gerais.

Diante dos dispositivos legais, juntados acima, nota-se que o legislador ordinário, em um primeiro momento, tratou com amplitude a possibilidade de “lei” versar, desde que expressamente, sobre quem seria considerado como responsável tributário. Porém, no instante seguinte, mais precisamente no artigo 128, do mesmo diploma legal, estipulou ponto mínimo a ser observados para fins de criação de responsabilidade. Esta peculiaridade consistiria na relação, ainda que indireta, do responsável com o tributo ou com o sujeito que praticou o ato originário da exigência.

A professora Ferragut manifesta-se neste contexto. Afirma que tais limites possuem fundamentação constitucional, ao passo que a limitação contida no *caput* do artigo 128, do Código Tributário Nacional, corrobora com a observação da capacidade contributiva, bem como evita que a cobrança do tributo assuma caráter confiscatório.³⁰

E adiante prossegue:

²⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 38.

Em certa medida essa interpretação alarga o conteúdo do artigo 128 do CTN, mas permanece de acordo com as regras vigentes no sistema do direito positivo brasileiro. A vinculação indireta ao fato jurídico encontra-se prevista em lei e sobre ela não há o que se discutir. O alargamento a que nos referimos aplica-se à vinculação ao sujeito que realizou o fato, hipótese não expressamente contemplada em lei.³¹

Sacha Calmon bem elucida a divergência na doutrina quanto à necessidade de lei complementar prévia versando sobre a edição de lei institutiva. Para ele, somente as contribuições sociais que “entendem serem impostos tais figuras impositivas” possuiriam legitimidade para exigir lei complementar³².

O prévio tratamento e balizamento já conferido de antemão pela Constituição Federal acerca de Direito Tributário induz o legislador ao que José Eduardo Soares de Melo chama de “tipicidade cerrada”. Segundo o autor, o legislador contemplaria “todos os elementos da hipótese de incidência tributária relativos à obrigação principal (credor, devedor, materialidade, base de cálculo, alíquota, momento e local da ocorrência do denominado fato gerador), e aos deveres instrumentais (notas e livros fiscais, informações). Significa a completude do sistema jurídico, prestigiando-se os princípios da segurança e da certeza do direito”.³³

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 38.

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 101.

³³ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, 19.

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 Conceito e previsão normativa

Prescreve o artigo 128, do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.³⁴

Depreende-se do dispositivo supra colacionado a intenção contida no legislador, no sentido de assegurar ao fisco a arrecadação do tributo devido – por meio de uma outra figura que não a do contribuinte.

Lançando mão dos ensinamentos da professora Ferragut:

A causa mais difundida para a criação das normas de responsabilidade é a arrecadatória. Alega-se que, por razões de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, subsidiário ou solidário. Este terceiro necessariamente não é o contribuinte (pois, se fosse, não seria “terceiro”), e deve encontrar-se indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente.³⁵

Fora essa, cite-se ainda a figura sancionatória que aparece ao lado da arrecadatória, como causa de existência da responsabilidade tributária.³⁶

Deste modo, a responsabilidade tributária poderia ser brevemente conceituada como a possibilidade de se exigir de terceiro (terceiro este que não se confunde com a pessoa do contribuinte – porém com o qual guarda vínculo), em face de previsão legal expressa, o cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

A advertência acerca da não equiparação do responsável tributário com a figura do contribuinte é feita também por Oswaldo Othon no artigo “Responsabilidade:

³⁴ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12.8.2013.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p. 52-53.

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p. 53.

Sucessores e Infrações”, publicado no segundo volume de Tratado de Direito Tributário – nos seguintes dizeres:

(...) impende lembrar que os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, isto é, as pessoas obrigadas ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podem ser o contribuinte – aquele que ostenta uma relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, espelhando, assim, com essa vinculação, sua capacidade contributiva; ou o responsável tributário – aquele que sem ser contribuinte, mas desde que tenha uma vinculação indireta com o fato gerador, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição de lei (CTN, art. 121³⁷).³⁸

Pertinente ainda o magistério do supracitado Autor, onde analisa e defende a necessidade da vinculação indireta entre o responsável e o fato gerador do tributo, à luz de princípio e vedação constitucional:

(...) esta vinculação indireta do responsável do fato gerador do tributo, além de decorrer dos princípios da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º³⁹) e da vedação de se utilizar o tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV⁴⁰), é consequência das próprias hipóteses de incidência tributária, discriminadas pelo Estatuto Político, razão pela qual não poderia o legislador infraconstitucional indicar como responsável tributário alguém que nada tem a ver com o fato gerador do tributo.⁴¹O conceito pode ser

definido ainda a depender da acepção, quais seja, de proposição prescritiva, de relação e de fato. Lançando mão dos ensinamentos da professora Maria Rita Ferragut:

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

³⁷ 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.

³⁸ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 219.

³⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁴¹ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 222.

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como fato, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).⁴²

É de se destacar, ademais, a prescindibilidade da ocorrência de fato ilícito para caracterização da responsabilidade tributária; bem como, por outro lado, a necessidade de que essa relação seja antecedida de fato jurídico tributário.⁴³

3.2 Natureza jurídica da responsabilidade tributária

Acerca da natureza jurídica da relação que nasce entre o responsável tributário, sujeito passivo, e o estado, na condição de sujeito ativo, a doutrina apresenta dúbio posicionamento. Parte defende a ideia da existência de uma relação jurídico tributária e a outra, maioria, aponta a existência de uma relação jurídica de natureza civil.

Maria Ferragut advoga pelo caráter tributário da natureza da norma de responsabilidade, a qual admitiria classificação de norma primária dispositiva e de norma primária sancionadora.⁴⁴

São suas palavras:

Será primária dispositiva quando (i) submeter-se ao regime jurídico tributário, como, por exemplo, os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, a não cumulatividade etc.; (ii) possuir um antecedente lícito; (iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário.⁴⁵

E segue:

⁴² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 32-35.

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 33.

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, pp. 47-52.

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 51.

Será primitiva sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento (-c) de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado – subsidiária ou pessoalmente – uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, a título de tributo.⁴⁶

Sacha Calmon, em tom de reprovação, diante da manifestação atécnica pelo legislador, fato que teria conduzido à “falta de precisão conceitual”, se manifesta no seguinte sentido:

Está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um status jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de outrem. Ocorre assim que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva).⁴⁷

Apresentem-se os seguintes posicionamentos acerca do tema:

AGRAVO LEGAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FGTS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. EXCLUSÃO MANTIDA.

I - Inaplicabilidade das normas do CTN relativas à responsabilidade dos sócios (CTN, art. 135), versando sobre contribuição social ao FGTS, cuja natureza jurídica não é tributária, nos termos dos enunciados das Súmulas 375 e 430 do STJ. Precedentes.

II -. Inocorrência de fatos ensejadores para o redirecionamento do sócio para compor o pólo passivo da lide.

III - Agravo legal desprovido.⁴⁸

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. FGTS. INFRAÇÃO À LEI. INCLUSÃO DE SOCIO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO.

1. A despeito de a contribuição ao FGTS não envergar natureza jurídica de tributo, os regramentos relativos à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil ou comercial estendem-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública, seja qual for a sua origem. Acresça-se que o artigo 4º, inciso V, da Lei 6.830/80 prevê a possibilidade de figurar no pólo passivo da execução fiscal o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias, ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

2. O não recolhimento do FGTS, como obrigação legal imposta aos empregadores, configura infração de lei, e a responsabilidade dos sócios, diretores e gerentes pela dívida deriva da imposição dessa responsabilidade, nos moldes do artigo 4º, §2º, da Lei nº 6.830/80, que a estende para a

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 51.

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 611.

⁴⁸ AC 05594122919984036182, DESEMBARGADOR FEDERAL COTRIM GUIMARÃES, TRF3 - SEGUNDA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:21/06/2012 ..FONTE_REPUBLICACAO.

cobrança de qualquer valor que seja tido, pela lei, como dívida ativa da Fazenda Pública, caso do FGTS, a teor do artigo 39, §2º, da Lei nº 4.320/64.
3. Agravo de instrumento a que se dá provimento.⁴⁹

Note-se que os julgados, apesar de concluírem pela natureza jurídica tributária da relação entre o sujeito ativo e o responsável tributário, guardam divergências acerca do enquadramento do FGTS, ou melhor, do englobamento desta dívida como de cunho tributário – nas hipóteses em que a Fazenda Pública se encontra como credora.

3.3 Modalidades de responsabilidade tributária

Os tipos de responsabilidade tributária são tratadas no segundo livro, do Código Tributário Nacional, precipuamente, nos artigos 129 ao 135, com disposições ainda acerca do tema nos artigos 136, 137 e 138. Confirmam-se:

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

SEÇÃO II

Responsabilidade dos Sucessores

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, subrogam-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.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

~~I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos com inobservância do disposto no artigo 191;~~

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

⁴⁹ AI 00170088220114030000, DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ LUNARDELLI, TRF3 - PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/07/2013 ..FONTE_REPUBLICACAO

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

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

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 à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. 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.

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: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

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 (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

SEÇÃO III

Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.⁵⁰

Nota-se que o legislador procurou, ao máximo, tratar exaustivamente das hipóteses de responsabilidade tributária. Como se verá no próximo tópico, o CTN não tratou – ao menos de maneira expressa – sobre a responsabilidade tributária no caso de sucessão empresarial na modalidade de cisão.

⁵⁰ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12.8.2013.

Os artigos, acima reproduzidos, em um breve apanhado, tratam da responsabilidade em face de sucessão e, de outra banda, apresentam-se os casos de responsabilidade tributária de terceiros.

Nos casos de responsabilidade por sucessão, estão previstos a do adquirente de bem imóvel (art. 130, *caput* e parágrafo único), a responsabilidade nas sucessões *causa mortis* (art. 131, II e III), ainda nos casos de transformação, fusão e incorporação de pessoa jurídica de direito privado (art. 132, *caput* e parágrafo único) e, finalizando os casos de responsabilidade por sucessão, o artigo 133 traz a responsabilidade tributária nas hipóteses de aquisição de pessoa jurídica de direito privado com continuidade da exploração da atividade econômica.

Nos casos de responsabilidade tributária de terceiro, o CTN tratou da responsabilidade havendo culpa (art. 134) ou dolo (art. 135).

Acerca de cada tipo de responsabilidade, tratemos dos pontos de relevância dentro de cada um deles.

O professor Oswaldo Saraiva Filho, sobre a responsabilidade por aquisição de bem imóvel, em artigo (“Responsabilidade: Sucessores e Infrações), advoga a seguinte tese:

Em relação aos tributos, a transferência da responsabilidade por aquisição de imóvel restringe-se ao devido pelo contribuinte – o alienante – em relação aos impostos reais sobre propriedade, domínio útil ou posse desses bens (IPTU, ITR) – afastadas dívidas concernentes ao ISS –, às taxas por prestação de serviços públicos relativos a tais bens (taxa de colheita de lixo domiciliar), excluídas, também, as dívidas relativas às contribuições especiais ou para-fiscais, como de contribuições previdenciárias.⁵¹

Em julgamento no STJ, houve posicionamento no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ARREMATACÃO DE IMÓVEL EM HASTA PÚBLICA. AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA. ADJUDICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. OCORRÊNCIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPTER REM. EXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 1. Discute-se nos autos se o credor-exequente (adjudicante) está dispensado do pagamento dos tributos que recaem sobre o imóvel anteriores à adjudicação. 2. Arrematação e adjudicação são situações distintas, não podendo a analogia ser aplicada na forma pretendida pelo acórdão recorrido, pois a

⁵¹ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 225.

adjudicação pelo credor com dispensa de depósito do preço não pode ser comparada a arremate por terceiro. 3. A arrematação em hasta pública extingue o ônus do imóvel arrematado, que passa ao arrematante livre e desembaraçado de tributo ou responsabilidade, sendo, portanto, considerada aquisição originária, de modo que os débitos tributários anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. Precedentes: REsp 1.188.655/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 8.6.2010; AgRg no Ag 1.225.813/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8.4.2010; REsp 909.254/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma DJe 21.11.2008. 4. O adquirente só deixa de ter responsabilidade pelo pagamento do débitos anteriores que recaiam sobre o Bem, se ocorreu, efetivamente, depósito do preço, que se tornará a garantia dos demais credores. De molde que o crédito fiscal perquirido pelo fisco é abatido do pagamento, quando da praça, por isso que, encerrada a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade. 5. Por sua vez, havendo a adjudicação do imóvel, cabe ao adquirente (credor) o pagamento dos tributos incidentes sobre o Bem adjudicado, eis que, ao contrário da arrematação em hasta pública, não possui o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o Bem. 6. Na adjudicação, a mutação do sujeito passivo não afasta a responsabilidade pelo pagamento dos tributos do imóvel adjudicado, uma vez que a obrigação tributária propter rem (no caso dos autos, IPTU e taxas de serviço) acompanha o Bem, mesmo que os fatos imponíveis sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel (arts. 130 e 131, I, do CTN). 7. À luz do decidido no REsp 1.073.846/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.12.2009, "os impostos incidentes sobre o patrimônio (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato imponível encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações propter rem, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel." Recurso especial provido. (RESP 201000211343, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:21/10/2010 ..DTPB:.)⁵²

Ainda quanto a responsabilidade nos casos de aquisição de bem imóvel, Oswaldo Saraiva Filho reforça que a responsabilidade limita-se ao valor do bem, no caso de aquisição do imóvel em hasta pública, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 130, uma vez tratar-se de forma originária de aquisição de bem. Deste modo, o arrematante o recebe livre de ônus.⁵³

Confira-se julgados no Superior Tribunal de Justiça neste mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL DE IPTU. IMÓVEL ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUB-ROGAÇÃO NO PREÇO. PARÁGRAFO ÚNICO,

⁵² Portal da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 6.8.2013.

⁵³ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 227.

DO ART. 130, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ARREMATANTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PENDENTE. 1. Ainda que o preço alcançado na arrematação do bem seja insuficiente para a quitação do débito tributário, o arrematante não poderá ser responsabilizado por dívidas contraídas por outrem, conforme a literalidade do parágrafo único do art. 130 do CTN. Precedentes: AgRg no Ag 1246665/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira turma, DJe 22/04/2010; REsp 954.176/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda turma, DJe 23/06/2009. 2. Agravo regimental não provido. (AGARESP 201200053189, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:05/09/2012 ..DTPB:.)⁵⁴

Quanto a responsabilidade por sucessão *causa mortis*, não há maiores segredos, merecendo destaque apenas os seguintes pontos, conforme tratados por Oswaldo Saraiva Filho, em artigo publicado no segundo volume do Tratado de Direito Tributário:

(...) há a substituição do devedor, o falecido, proprietário anterior, pelo espólio – vale dizer, o patrimônio de uma pessoa após seu perecimento –, em relação aos fatos geradores ocorridos e aos respectivos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão, ou seja, até a morte do contribuinte; e pelos sucessores, herdeiros, inclusive cônjuge meeiro (CC, art. 1.845⁵⁵), e o legatário, pelos fatos geradores ocorridos e pelos consequentes tributos devidos de após a morte até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação. Daí em diante, obviamente, como novos proprietários dos bens, os sucessores, desta vez, na condição de contribuintes. Insta ressaltar que a responsabilidade dos sucessores herdeiros, cônjuge meeiro e legatário é limitada, não indo além do valor do quinhão ou da meação.⁵⁶

Na responsabilidade por reestruturação empresarial, deve-se destacar o fato de o artigo 132 não ter previsto expressamente responsabilidade nos casos de cisão.

Em relação à responsabilidade do art. 133, por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento industrial – destaque que a inclusão dos três parágrafos, proporcionada pela Lei Complementar n. 118, de 9.2.2005, teve preponderantemente o intuito, como bem ventila o professor Pontes Saraiva Filho, em artigo “Responsabilidade: Sucessores e Infrações”, de adaptar-se à nova lei de falências, em prol da manutenção da empresa.⁵⁷

⁵⁴ Portal da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 6.8.2013.

⁵⁵ Art. 1.845. São herdeiros necessários os descendentes, os ascendentes e o cônjuge.

⁵⁶ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 229.

⁵⁷ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 235.

Por fim, acerca da responsabilidade de terceiros, em especial a do artigo 135, que diz respeito à responsabilidade pessoal, destaque-se a súmula do STJ, n. 430⁵⁸, que buscou relativizar as presunções nos casos de infração à Lei (art. 135, III, do CTN), exigindo comprovação de ato doloso ou fraudulento – não bastando o simples inadimplemento de obrigação.

Frise-se, ademais, a impropriedade técnica do termo “solidariamente”, usado no *caput*, do artigo 134, do Código Tributário Nacional⁵⁹. Devendo ser interpretado a responsabilidade do referido dispositivo como responsabilidade subsidiária, uma vez que nas palavras anteriores: “Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” o legislador trouxe a figura do benefício de ordem.

⁵⁸ STJ Súmula nº 430 - 24/03/2010 - DJe 13/05/2010 - REPDJe 20/05/2010. Inadimplemento da Obrigação Tributária - Responsabilidade Solidária do Sócio-Gerente. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

⁵⁹ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

4 DA FIGURA DA CISÃO EMPRESARIAL E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NESTE TIPO DE OPERAÇÃO

4.1 Cisão: conceito, requisitos e previsão normativa (arts. 223 e 229, da Lei n. 6.404/76 e arts. 1.122 e 2.033, do Código Civil)

A Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976 cuida da reestruturação empresarial no caso das sociedades por ações e o Código Civil é aplicável às demais sociedades. Parte da doutrina defende, ademais, que a Lei n. 6.404/76 ainda se aplica às situações de omissão por parte do CC/2002 no que diz respeito à organização societária.

A mutação empresarial na modalidade cisão possui previsão legal nos artigos 229 e 233, da Lei das Sociedades por Ações (n. 6.404/76). No código civil, é disciplinada nos artigos 1.122 e 2.033.

Respectivamente:

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

~~§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam.~~

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

(...)

Direitos dos Credores na Cisão

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem 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.⁶⁰

CAPÍTULO X

Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades

(...)

Art. 1.122. Até noventa dias após publicados os atos relativos à incorporação, fusão ou cisão, o credor anterior, por ela prejudicado, poderá promover judicialmente a anulação deles.

§ 1º A consignação em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

§ 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

§ 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora, da sociedade nova ou da cindida, qualquer credor anterior terá direito a pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

(...)

Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.⁶¹

Em contraponto à legislação anterior que trazia limitações mais rigorosas para fins de cisão, a Lei n. 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, ampliou as combinações de mutação, oportunizando a transferência de um quantitativo de parcelas, sem limite pré-estabelecido, a uma ou mais empresas (preexistentes ou constituídas para este fim). Por fim, o legislador ainda oportuniza a continuidade ou não da atividade empresarial da pessoa jurídica de direito privado que sofreu a cisão.

⁶⁰ **Lei das Sociedades por Ações.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 3.8.2013.

⁶¹ **Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 2.8.2013.

O artigo 233 trata ainda dos direitos dos credores na cisão prevendo a responsabilidade solidária, nos casos de a cisão levar à extinção da empresa, e subsidiária, quando subsistir parte da pessoa jurídica de direito privado.

O parágrafo único do artigo supracitado, porém, enfrente oposição por parcela da doutrina, tendo em vista a inoponibilidade ao fisco de convenção entre particulares no sentido de se eximir de responsabilidade tributária.

Dentre os outros modos de organização societária, a cisão se diferencia, por exemplo, da incorporação e da fusão, pelo fato de estas denotarem técnica de concentração societária; enquanto a cisão produz o oposto, ou seja, a divisão da sociedade.⁶²

Segundo Sacha Calmon:

Diz-se que há cisão total quando a empresa se reparte em várias partes, cada qual tornando-se uma nova empresa com o desapensamento da empresa-mãe. Na cisão parcial, a empresa-mãe é preservada. A cisão se dá por conveniência (especialização de atividades) ou para acomodar divergências (separação de sócios, v.g.).⁶³

Trata-se de uma manobra societária muito usual nas hipóteses em que a divisão faz-se necessária, por exemplo, diante do grande crescimento e expansão da empresa – visando organizar-se melhor. Para Laudio Fabretti, a regra geral é sua extinção, porém “a cisão pode ser parcial, se houver acordo entre os sócios ou acionistas. Nesse caso, a empresa cindida continua em atividade”.⁶⁴

4.2 Da sucessão empresarial de fato e da cisão total

Faz-se mister elucidarmos eventual equívoco, a princípio, criado em relação à sucessão empresarial de fato e a cisão total.

Em uma primeira análise, em ambos os casos, notadamente, há a extinção da pessoa jurídica de direito privado. No primeiro caso, sob o enfoque do primeiro inciso do

⁶² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 81.

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 626.

⁶⁴ FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários**. São Paulo: Atlas, 2001, p.111.

artigo 133, do Código Tributário Nacional, caracterizada pela situação em que faticamente ocorre a aquisição por uma pessoa física ou jurídica do fundo de comércio de uma pessoa jurídica (ou seja, da totalidade de seus bens corpóreos e incorpóreos); *verbis*:

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.⁶⁵

Nas palavras de Oswaldo Saraiva Filho, em artigo publicado no Tratado de Direito Tributário, “Responsabilidade: sucessores e Infrações”:

Cuida-se, aqui, de responsabilidade por sucessão empresarial de fato, isto é, a pessoa jurídica foi extinta, mas a atividade empresarial, diante da ligação entre o sucessor e o sucedido, tem prosseguimento, por meio de outra pessoa jurídica, que é criada, com sócio em comum ou espólio de sócio, que substitui a empresa extinta, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, de modo que a empresa surgida posteriormente é, de fato, sucessora da anterior.⁶⁶

Deve-se destacar que o fato ocorrido, assim como o seu enquadramento legal, é diferente da cisão total. Esta, por sua vez enquadrada no artigo 132 do mesmo diploma legal, ocorre quando, em processo de cisão, há transferência da integralidade dos bens da sociedade empresária, em contrapartida ao que ocorre na cisão parcial.

Voltando ao artigo que trata da aquisição de estabelecimento, é pertinente promovermos uma conexão com uma figura legal, constante no Código Civil, relacionada ao tema. Estamos falando do artigo 1.146 busca tratar do tema ao prever:

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.

⁶⁵ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 2.8.2013.

⁶⁶ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 232.

Maria Rita Ferragut leciona pela aplicabilidade parcial do referido dispositivo. Seria o caso de sobreposição do Código Tributário Nacional ao Código Civil, tanto pela especificidade, como pela superioridade daquele. Segundo a Tributarista seria prescindível, portanto, a contabilização de débitos para fins de eficácia da sucessão tributária. Assegura que, na ausência de contabilização dos débitos, não haveria o que se falar em inocorrência de sucessão, pois estes permaneceriam garantidos “pelo patrimônio do antigo proprietário”.

Por outro lado e, em observância ao permissivo do art. 128, do CTN, haveria a manutenção da aplicabilidade do artigo 1.145, da Lei Civil⁶⁷. Acerca do tema, a Dra. Ferragut afirma que:

Desatendida a prescrição veiculada no enunciado em análise, o negócio não terá eficácia contra os credores, que ficam autorizados a pleitear contra o empresário alienante, ou contra a sociedade devedora, o adimplemento da obrigação. Isso se dá porque juridicamente a situação pretérita não foi alterada, de forma que as mesmas responsabilidades (dos sócios e da pessoa jurídica, de acordo com as regras aplicáveis a cada caso) permanecem existindo.⁶⁸

Portanto, na sucessão empresarial de fato, há extinção da empresa, em decorrência da venda de seu fundo de comércio. Já a cisão, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

(...) é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio, para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229).⁶⁹

Note-se que a cisão total, embora assim como na a sucessão empresarial conte com a extinção da sociedade empresária, no caso da cisão fala-se em transferência de patrimônio (ou parcela dele) e para uma ou mais sociedades (diferente da venda, *lato sensu*, que pode se dar inclusive para pessoa física).

⁶⁷ Art. 1.145. Se ao alienante não restarem bens suficientes para solver o seu passivo, a eficácia da alienação do estabelecimento depende do pagamento de todos os credores, ou do consentimento destes, de modo expresso ou tácito, em trinta dias a partir de sua notificação.

⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p. 93.

⁶⁹ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 284.

4.3 Da responsabilidade tributária na cisão empresarial

São controversos, ao final de contas, os posicionamentos acerca do devido tratamento que deve ser despendido em relação à responsabilidade tributária no caso de cisão.

A ausência de norma expressa tratando da situação, ora em análise, em sua integralidade, gera um desconforto por não atender o objetivo precípuo que o princípio da legalidade visa assegurar. Conforme leciona Hugo de Brito Machado, ao citar José Luis Pérez de Ayala, em *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Dykinson (2001, p. 49):

O princípio da legalidade não teria grande utilidade como instrumento de proteção do contribuinte se nele não se incluisse o princípio da tipicidade. Por isto mesmo, desde Montesquieu tem-se preconizado que “o princípio da competência legislativa do parlamento em matéria tributária deve complementar-se com o princípio da tipicidade”.⁷⁰

Há posicionamentos pela inconstitucionalidade da cobrança – em face da ausência de previsão legal expressa. Até mesmo por que, como diria Roque Carrazza, “Não é por outro motivo que se tem sustentado que nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o *principio da estricta legalidade*.”⁷¹ E continua:

(...) é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforma a Constituição.⁷²

Não haveria dúvida acerca da imprescindibilidade de lei, para fins de apontar nosso ocupante de polo passivo – no nosso caso aqui, a figura do responsável. Lançando mão das lições Carrazza:

Quando fazemos tal afirmação [de que só lei pode criar ou aumentar tributos], queremos significar que apenas este ato normativo pode descrever ou alterar a *hipótese de incidência*, o *sujeito ativo*, o *sujeito passivo*, a *base de cálculo e a alíquota* das várias exações, observados os permissivos do art. 153, § 1º, da CF Brasileira e, naturalmente, as competências legislativas tributárias de cada pessoa política. (...) Além disso, se aceitarmos que o Fisco pode aplicar leis que ele mesmo elabora, aprova e impõe (as medidas provisórias e as leis delegadas), o direito dos contribuintes de vê-lo

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 2. São Paulo: Atlas, 2004; 39.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 266.

⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 266.

submetido à ação dos legisladores (que diretamente os representam) seria mera *flatus vocis*.⁷³

Ocorre, que conforme reza a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, já colacionado no trabalho, caberia à legislação complementar (ou seja, com um rito mais severo para aprovação) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Promovendo uma interpretação literal sobre essa previsão expressa no texto constitucional, leva-se a concluir pela exigência de lei complementar também para tratar da responsabilidade tributária – o qual incluiríamos no rol de normas gerais.

Acerca da necessidade da legislação complementar, para versar sobre responsabilidade tributária, confira-se o voto do Ministro Gilmar Mendes:

“(…) cabe aos Municípios o exercício da competência tributária relacionada ao ISSQN, no qual, observados os parâmetros materiais da Constituição da República e da lei complementar referida em seu art. 146, III, *a*, inclui-se a indicação do sujeito passivo. Portanto, ao descrever o sujeito passivo na aludida prescrição tributária, o Município implicado tão somente seguiu a orientação jurisprudencial deste STF.” (AI 738.163-AgR-ED, voto do Rel. Min. **Gilmar Mendes**, julgamento em 15-2-2011, Segunda Turma, *DJE* de 1º-3-2011.)⁷⁴

De outra banda, parte da doutrina que defende a sua mera inclusão no rol do artigo 132, do Código Tributário Nacional. Deve-se reconhecê-la como a linha mais diligente, pois, ao menos, preocupa-se em justificar a exigência em face de interpretação de norma complementar, neste caso, o Código Tributário Nacional.

Na hipótese de mera incidência do artigo 132 do CTN sobre os casos de cisão, juristas advogam a tese de manobra tributário-política, a fim de evitar elisão fiscal. Ademais aduzem que o Código Tributário Nacional seria anterior à Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre sociedades anônimas, a qual teria disciplinado os casos de cisão.⁷⁵

Neste sentido, confira-se posicionamento no Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 316.

⁷⁴ **Portal STF**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1388>. Acesso em 9.8.2013.

⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 626.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CISÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

1. O art. 132 do CTN não faz menção expressa à modalidade da cisão porque seu conceito apenas foi normatizado após a edição do CTN, pela Lei nº 6.404/76, o que não afasta sua inclusão dentre as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão. Dessa forma, a empresa cindida e as que absorvem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações adquiridas antes da cisão.

2. No caso, verificam-se vários indícios que apontam para condutas irregulares da empresa e de seus sócios com o intuito de eximir-se do pagamento de tributos. Assim, se a cisão possui nítido caráter fraudulento, a empresa nova assume os débitos da sociedade cindida, mesmo que posteriores ao ato.

3. Nas hipóteses em que há o redirecionamento da execução, os devedores solidários seguem a mesma sorte do devedor principal. Dessa forma, se houve causa interruptiva da prescrição em relação a este, tal hipótese também alcança o responsável tributário.⁷⁶

A professora Maria Rita é clara ao discordar tanto da alegação de inviabilidade da cobrança, bem como do posicionamento no sentido da gênese da exigência encontrar-se no artigo 132, Código Tributário Nacional. São seus dizeres:

Não obstante o CTN tenha deixado de mencionar a cisão como hipótese de sucessão, o fundamento de validade para a responsabilização das sociedades envolvidas é o artigo 128, do CTN, que autoriza a criação de outras hipóteses de responsabilidade que não as expressamente previstas no Código

E segue:

O que deve ser observado, finalmente, são os termos da responsabilidade fixada na cisão, posto não haver analogia entre essa espécie de organização societária (fundada no artigo 128, do CTN), e a fusão e a incorporação (fundadas no artigo 132 e parágrafo único do CTN).⁷⁷

Essa previsão externa, a qual a professora faz referência, seria a Lei n. 6.404/76 que conceituou o fenômeno da cisão (art. 229, já citado em capítulos anteriores), bem como buscou tratar da responsabilidade nos parágrafos referentes ao *caput*.

Sacha Calmon de forma sucinta, apresentar-se como adepto da corrente que defende a extensão do artigo 132, para fins de responsabilização tributária nos casos de cisão empresarial. São suas palavras:

⁷⁶ AG 200404010450974, MARCELO DE NARDI, TRF4 - SEGUNDA TURMA, DJ 22/02/2006 PÁGINA: 462.

⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p. 81.

Entendemos que a disciplina legal deva estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de *mutação empresarial*. “*Onde a mesma razão, a mesma disposição*”, já ensinavam os praxistas, com espeque na clarividência jurídica dos jurisconsultos romanos. O parágrafo único do art. 132, ademais, reforça essa percepção, ao estabelecer a normatividade do dispositivo aos casos de *extinção de pessoas jurídicas de Direito Privado* quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por *sócio remanescente* ou pelo pagamento do tributo.

A Lei das Sociedades por Ações, para fins de identificação do tipo de responsabilidade, exige observância acerca da continuidade, ou não, da empresa. Ou seja, se é caso de cisão parcial (situação em que parte da cindida subsiste) ou de cisão total (levando a extinção).

Para a professora Ferragut, no primeiro caso, falar-se-ia em sucessão a título singular, já que para ocorrência de sucessão universal seria imprescindível a extinção da pessoa jurídica juntamente com a previsão expressa dos débitos no protocolo de cisão (ou ato). Assevera ainda que a sucessão apenas recairia sobre as relações jurídicas destacadas do patrimônio e transmitidas à beneficiária.⁷⁸

De outro lado, no tocante a cisão total, a Professora defende a sucessão universal, porém limitado a responsabilidade do passivo ao patrimônio líquido transferido. Afirma, por fim que: “Essa limitação não pode ser ultrapassada pelo Fisco”.⁷⁹

São ainda suas palavras:

Assim, o fato de haver transmissão de todos os ativos e passivos não importa reconhecer a imediata e ilimitada sujeição do patrimônio particular das sucessoras ao pagamento dos débitos da cindida.⁸⁰

E segue mais adiante:

Caso a sociedade cindida preveja, por exemplo, a transferência apenas dos ativos, sem que lhe restem bens suficientes para suportar o pagamento das dívidas, caberá ao credor prejudicado requerer a anulação do ato que

⁷⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p 83.

⁷⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p 83.

⁸⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p 84.

afastou a transferência do passivo (e não requerer a decretação da nulidade da cisão), baseada na fraude contra credores ou à execução.⁸¹

Nos tópicos conclusivos, aponta, em ambos os casos, a responsabilidade solidária. Havendo extinção, a solidariedade seria entre as empresas sucessoras. Não havendo extinção da sociedade cindida, a solidariedade constituir-se-ia entre as beneficiárias da cisão e a cindida, desde que o ato de cisão não excluísse a solidariedade.⁸²

A título de complementação, destaquemos a existência do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que altera a legislação do imposto de renda. Recepcionado pela atual Constituição Federal como lei ordinária, conta como alteração mais recente a promovida pela Lei n. 11.941/2009, em seus artigos 8º e de número 19.

A mencionada norma prevê, em seu artigo quinto, quem, por sucessão, responde pelos tributos [imposto de renda] das pessoas jurídicas que tenham sofrido mutações do tipo: transformação, extinção e – agora de forma expressa, cisão.

Confira-se a literalidade da norma:

SEÇÃO II

Responsáveis por Sucessão

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

- I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;
- II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;
- III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;
- IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;
- V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

- a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;
- b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;
- c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.

§ 2º - (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p 84.

⁸² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, p 86.

(...)⁸³

Ainda relacionado ao Decreto-Lei supra colacionado, destaque-se que, por ostentar nível de lei ordinária, não estaria revestido do caráter nacional da legislação complementar sobre normas gerais em matéria tributária – conforme, para tanto, exige a Constituição Federal no seu artigo 146⁸⁴ lei complementar. Não havendo, deste modo, aplicabilidade nos estados e municípios – sob pena inclusive de ofensa ao pacto federativo.

Acerca do tema, leciona José Eduardo de Melo:

*O princípio federativo, conjugado com a autonomia municipal, apresenta profundas e substanciais implicações no âmbito tributário, tendo em vista o plano eminentemente normativo, e as diferenciadas competências conferidas às referidas pessoas política, a saber: a) o Código Tributário Nacional (caracterizado como lei complementar) dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário, sendo aplicado indistintamente na elaboração das normas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais; b) as leis federais, conquanto fruto de atuação do mesmo órgão editor das leis nacionais (Congresso Nacional), e instituidoras de tributos de sua competência exclusiva, não podem determinar, ordenar ou impor seus comandos na elaboração de leis estaduais, distritais e municipais, o mesmo ocorrendo com estas que não podem intervir no âmbito federal.*⁸⁵

⁸³ **DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm. Acessado em: 1.8.2013.

⁸⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

⁸⁵ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário.** 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 16.

Confiram-se alguns posicionamentos jurisprudenciais, constantes no Superior Tribunal de Justiça, sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se incontestado que o ICMS descaracteriza-se acaso integrarem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos.

5. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, por ocasião do julgamento do Resp 111156/SP, sob o regime do art. 543-C, do CPC, cujo acórdão restou assim ementado: TRIBUTÁRIO ? ICMS ? MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO ? ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL ? INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL ? ART. 13 DA LC 87/96 ? NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária. 2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. 3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais". 4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de

que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. 5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009. Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009)

6. Não obstante, restou consignada, na instância ordinária, a ausência de comprovação acerca da incondicionalidade dos descontos, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor do aresto recorrido.

7. Destarte, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial, em face do Enunciado Sumular 07 do STJ.

8. A ausência de provas acerca da incondicionalidade dos descontos concedidos pela empresa recorrente prejudica a análise da controvérsia sob o enfoque da alínea "b" do permissivo constitucional.

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁸⁶

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CISÃO DE EMPRESA. HIPÓTESE DE SUCESSÃO, NÃO PREVISTA NO ART. 132 DO CTN. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS SUFICIENTES DE FRAUDE.

1. O recurso especial não reúne condições de admissibilidade no tocante à alegação de que restaria configurada, na hipótese, a prescrição intercorrente, pois não indica qualquer dispositivo de lei tido por violado, o que atrai a incidência analógica da Súmula 284 do STF, que diz ser "inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.⁸⁷

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS - IUM. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE FATO INCONTROVERSO. NÃO-CONFIGURAÇÃO. NECESSIDADE DE INSTRUMENTO PÚBLICO SUBSTANCIAL. ART. 302, II, DO CPC. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. FALTA DE REGISTRO NO ÓRGÃO COMPETENTE. INVALIDADE DO ATO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS ARTS. 132 E 133 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ. TERMO INICIAL DA CORREÇÃO MONETÁRIA. DATA DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos

⁸⁶ RESP 200700314980, LUIZ FUX, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DATA:24/06/2010.

⁸⁷ RESP 200601134643, TEORI ALBINO ZAVASCKI, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:08/06/2010 LEXSTJ VOL.:00251 PG:00104 RDDT VOL.:00180 PG:00194.

pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Consoante as disposições da Lei 4.726/75, bem como as do art. 234 da Lei 6.404/76, para que se pudesse considerar válida a cisão social alegada pela recorrente, tal ato deveria ter sido processado mediante as disposições dos respectivos diplomas legais, regulamentadores do registro e arquivamento dos atos jurídicos praticados.

3. A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pagamento, não configura a denúncia espontânea.

4. Com relação ao termo inicial de correção monetária, pacificou-se nesta Corte Superior o entendimento de que o momento de sua incidência é o do vencimento da obrigação pecuniária.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, parcialmente provido.⁸⁸

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação.

2. Empréstimo concedido a Vice-Presidente da empresa com taxa de juros superior às utilizadas pelo mercado. Lucro apurado pela empresa no exercício. Três contratos de mútuo firmados. Distribuição disfarçada de lucro.

3. Não há comprovação na lide de que a estipulação de juros e correção monetária tenha sido contratada nas condições usuais do mercado financeiro.

4. Não-influência da sentença transitada em julgado que apreciou a natureza do negócio jurídico efetuado pelo favorecido, especialmente, porque o acórdão recorrido está baseado em fatos apurados no curso da instrução processual. Não-repercussão das conclusões da mencionada sentença.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não-provido.⁸⁹

Nota-se, diante do posicionamento dos quatro ministros, juntados a título de exemplo, que há, a princípio, uma sintonia entre os julgadores no sentido de estender a responsabilidade, com base na abrangência do artigo 132, do Código Tributário Nacional.

É cediça a existência de métodos constitucionais interpretativos que servem para preencher fatais, infinitas e incuráveis lacunas deixadas pelo legislador. Trata-se de uma situação muito comum, por nem sempre denotar omissão do legislador (no sentido atécnico), diante da impossibilidade natural de, no ato de edição da norma, prevê e taxar todas as combinações possíveis e imagináveis que poderiam vir a ocorrer, durante a vigência da norma, na sociedade.⁹⁰

Ao mesmo tempo, tais métodos integrativos, devem observar o norteamento dado, em sede infraconstitucional, pelo próprio Código Tributário Nacional, segundo

⁸⁸ RESP 200600999085, DENISE ARRUDA, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:03/12/2008.

⁸⁹ RESP 200701707219, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:07/04/2008 RDDT VOL.:00153 PG:00146 ..DTPB.

⁹⁰ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 237.

previsões contidas no artigo 108⁹¹. Atenção diferenciada deve ser despendida em especial aos seus parágrafos que preveem, na sequência, proibição de – mediante o método interpretativo – passar a exigir tributo não criado por lei e veda ainda que o emprego da equidade resulte na dispensa do pagamento do tributo devido.

Acerca do tema, leciona José Eduardo Soares de Melo:

A norma não pode jamais ser compreendida em seu aspecto restrito, nem oferecer dois caminhos distintos no processo de interpretação; um de natureza limitada para a autoridade, e outro de natureza ampla, para os demais destinatários das normas, ferindo elementarmente o cânone da isonomia. A interpretação também não pode estar adstrita apenas a certos diplomas jurídicos, devendo ser a mais abrangente possível, inclusive tomando como ponto de partida a Constituição Federal.⁹²

No caso específico da responsabilidade na cisão empresarial, ou melhor, no caso específico da ausência de previsão expressa no tocante a esta situação, podemos traçar os seguintes cenários.

Vencido o fato de o Código Tributário não dispor expressamente sobre o assunto, passa-se a questão de relevância da manutenção da responsabilização – como nos demais casos de sucessão empresarial. Como já esboçado anteriormente, a função fiscal/arrecadatória é de extrema e irrenunciável importância para todos os entes da federação. Fora isso, as relações civis e econômicas que são geradas pelas sociedades empresárias também não podem ficar desamparadas em face de mera mutação empresarial.

Foram apresentadas as justificativas pelas quais dar-se-ia a manutenção da responsabilidade tributária nos casos de cisão empresarial.

Os princípios jurídicos, indiscutivelmente, auxiliam na busca pela eficácia da norma e solução do conflito. Conforme leciona, Hugo de Brito Machado,

⁹¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

⁹² MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 238.

(...) o princípio jurídico tem grande importância como diretriz para o hermenêuta. Na valoração e na aplicação dos princípios jurídicos é que o jurista se distingue do leigo que tenta interpretar a norma jurídica com conhecimento apenas empírico.⁹³

Predominou, dentre doutrina e jurisprudência, após análise da situação fática conjuntamente aos princípios e normas, conforme demonstrado pelos julgados colacionados, a interpretação integrativa no sentido de estender a aplicação do artigo 132, do CTN, ou de incluir nele o cenário de sucessão empresarial por cisão.

4.4 Da responsabilidade tributária por sucessão e a transferência da multa tributária

Independente do embasamento adotado para fundamentar a relação jurídica de responsabilidade tributária em decorrência da reorganização empresarial por meio da cisão (parcial ou total), bem como nos demais casos que ensejam este tipo de responsabilidade – fusão, incorporação, transformação, aquisição com continuidade da exploração econômica, sucessão *causa mortis* etc, discute-se a transferência da multa tributária para o cessionário.

O artigo 129, do Código Tributário Nacional⁹⁴ é claro a fixar a responsabilidade sobre o crédito tributário. A discussão gira em torno do conceito de crédito tributário, se abarcaria ou não a multa.

Para Maria Rita Ferragut

(...) a responsabilidade do sucessor englobará não só o valor atualizado dos tributos então devidos, pelo sucedido, como também as multas, já que ambos integram o passivo fiscal. Tributo, na relação dos referidos artigos, equivale a “crédito tributário”, que engloba tanto o principal quanto as cominações legais.⁹⁵

A Doutora em Direito Tributário embasa seu posicionamento no artigo 129, do Código Tributário Nacional, o qual imbuí ao sucessor a responsabilidade pelo crédito tributário como um todo, não apenas pelo tributo; diz ainda que se fosse admitido um

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 35.

⁹⁴ 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.

⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005, p. 95.

raciocínio contrário, muitos lançariam mão dos processos de sucessão visando eximir-se do valor devido a título de multa. Por fim, válida a responsabilização com base no processo hermenêutico da interpretação sistemática, que garantir o melhor sentido para a norma.⁹⁶

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho bem elucida (em artigo publicado no Tratado de Direito Tributário, intitulado “Responsabilidade: Sucessores e Infrações”) a divisão da obrigação tributária em principal e acessória. Esta última também decorrente de legislação tributária a qual consiste em fazer, não fazer ou tolerar. Nas palavras do Autor: “O simples descumprimento de uma obrigação tributária convola tal obrigação em obrigação principal relativa à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 3º⁹⁷)”.⁹⁸

Ou seja, este último posicionamento vai ao encontro dos que defendem a responsabilidade também sobre a multa tributária, uma vez que esta – ao assumir status de obrigação principal, veste-se da característica de crédito tributário, nos termos do artigo 129, do CTN.

Confira-se o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, última instância em legislação infraconstitucional, pela extensão da responsabilidade sobre as multas, nos julgados seguintes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO DO RELATOR. POSSIBILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DE DESÍDIA DO CREDOR. MOROSIDADE DA JUSTIÇA. SÚMULA 106/STJ. MODIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CERCEAMENTO DE DEFESA. 283/STF. JULGAMENTO ANTECIPADO. PROVAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. ART. 133 DO CTN. EXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA E DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ. RESPONSABILIDADE. PRINCIPAL E MULTA. SÚMULA 83/STJ. 1. Não ofende o princípio constitucional do juiz natural a convocação de juízes de primeiro grau para compor o órgão julgador do respectivo Tribunal, desde que observadas as diretrizes legais. 2. O Tribunal de origem afastou a ocorrência da prescrição, visto que não ocorrera desídia ou omissão da exequente, e que a falha da citação se deu por mecanismo do Poder Judiciário, atraindo a aplicação da Súmula 106 do STJ. 3. Nesse caso, noticiando o Tribunal de

⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESES, 2005, pp. 94-96.

⁹⁷ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

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

⁹⁸ MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

origem tratar-se de hipótese excepcional, em que a demora na citação não se deu por culpa do exequente, é vedado ao STJ incursionar no exame de matéria fático-probatória, em face do enunciado da Súmula 7/STJ, prevalecendo o entendimento da Corte regional, que afastou a prescrição. 4. A Corte Estadual afirma que não houve o cerceamento de defesa ante a desnecessidade de dilação probatória quanto à ocorrência da sucessão tributária, com base em dois fundamentos: (a) apesar de regularmente intimada, a parte não manejou o recurso processual adequado, ocorrendo a preclusão; (b) prescindibilidade de produção de outras provas, além das carreadas aos autos. 5. A dicção das razões do recurso especial revela que o fundamento do acórdão recorrido referente à preclusão não foi objeto de impugnação, o que atrai a incidência, na espécie, por analogia, a Súmula 283 do STF. 6. Ademais, concluindo o Tribunal de origem que as provas constantes dos autos eram suficientes para o julgamento antecipado da lide, infirmar referido entendimento esbarra novamente no óbice da Súmula 7 desta Corte Superior. 7. Diante das premissas fáticas firmadas pela Corte de origem, de que ocorrera a sucessão tributária, sua modificação demandaria o reexame de matéria fático-probatória, além da análise de cláusula contratual, vedado em sede de recurso especial, por força das Súmulas 7 e 5 do Superior Tribunal de Justiça. 8. "A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão." (REsp 923.012/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9.6.2010, DJe 24.6.2010). Acórdão recorrido no mesmo sentido da jurisprudência firmada no Superior Tribunal de Justiça. Incidência da Súmula 83/STJ. Recurso especial não conhecido. (RESP 201001893025, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:29/04/2011 ..DTPB:.) (Grifo nosso.)⁹⁹

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado. 2. As omissões e

⁹⁹ Portal da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 6.8.2103.

contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos. 3. Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, restou assentado pelo acórdão recorrido, consoante trecho transcrito no aresto ora embargado, que somente os descontos incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do imposto, e que a empresa não fez qualquer prova de que as bonificações concedidas foram dadas dessa forma, ou seja, sem vinculação a qualquer tipo de condição; esse entendimento não diverge daquele assentado em inúmeros julgados desta Corte. 4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica. 5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa. 6. Embargos Declaratórios rejeitados. (EDRESP 200700314980, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DATA:24/04/2013 ..DTPB:.) (Grifo nosso.)¹⁰⁰

Para Sacha Calmon não haveria solução uniforme. Seria o casos de analisarmos cada legislação. Para o Autor, os casos de sucessão *causa mortis* não seria caso de transferência da multa ao espólio ou aos sucessores – uma vez que não deveria ser a família prejudicada pela infração para a qual não concorreu. O mesmo raciocínio emprega para os casos de sucessão falimentar. Nas palavras do Professor, “Se toda multa é punitiva, e se a empresa infratora quebra, não deve o Fisco prejudicar a massa, punindo-a em prol da Fazenda e em detrimento da comunidade de credores”.¹⁰¹

O autor segue a análise dos casos, mas daremos destaque para sua posição nas hipóteses de sucessão empresarial. Em posicionamento que abarca a completude do tema, afirma:

Na hipótese da sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, *inexiste sucessão real*, mas apenas *legal*. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sobre outra “roupagem institucional”. Portanto, a multa fiscal *não se transfere*,

¹⁰⁰ Portal da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 6.8.2103.

¹⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navaro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 613-614.

simplesmente *continua a integrar o passivo* da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um sub-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas ou transformadas – naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive a multa. Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário.¹⁰²

Apresentando posicionamento contrário acerca da inclusão de multas, defende José Eduardo Soares:

Os tributos existentes, bem como aqueles que venham a ser apurados pela Fazenda, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas abrangem os acréscimos (juros e atualizações), mas não compreendem a inclusão de multa. Não se pode cogitar de penalidades uma vez que o preceito normativo não trata de “crédito tributário” (o montante da exigência tributária), sendo certo que a expressão “tributos”, em razão de conceito constitucional e legal (art. 3º do CTN), apenas se refere a impostos, contribuições, etc.¹⁰³

A exceção das peculiaridades levantadas por Sacha Calmon, a transferência da multa, até mesmo para evitar manobras fiscais no sentido de eximir-se do pagamento delas, segue a cargo do responsável tributário integrando o “crédito tributário”.¹⁰⁴

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navaro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 614.

¹⁰³ MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p 285.

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navaro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 626.

5 CONCLUSÃO

Em face do exposto, nota-se mais acertada a posição no sentido de promover uma interpretação extensiva do artigo 132, do Código Tributário Nacional – estendendo o tratamento de responsabilidade tributária previsto para casos de fusão, incorporação e transformação aos processos de cisão empresarial.

Tendo em vista o fato de não existir princípio absoluto, bem como a técnica hermenêutica que objetiva integralizar e dar funcionalidade conforme a Constituição, tal posicionamento não feriria a Carta Magna, mesmo contando com sua “dupla” previsão do princípio da legalidade, tanto no sentido amplo, como específico para o Direito Tributário – conforme bem observou Roque Carrazza, em citação pretérita.

Ao entender por bem presumir a figura do responsável tributário nos moldes do artigo 132, o que se deu, previamente, foi uma ponderação entre o princípio da estrita legalidade tributária e, poderíamos citar como exemplo, o princípio da igualdade (pois haveria um tratamento desigual só se enxergar a incidência da responsabilidade para outras espécies de mutação empresarial – tratada no mesmo capítulo, inclusive, da legislação que conceitua essas sucessões). Fora isso, admitir a ausência de responsabilidade, deixando o Fisco sem os tributos devidos e impondo ao resto da sociedade o ônus de suportar o prejuízo, poderia até mesmo esbarrar no princípio da moralidade. Não é demais lembrar que o ordenamento legal pátrio, desde Constituição Federal até o próprio Código Tributário Nacional e a Lei nº 6404/76 teriam sua eficácia comprometida, no caso de uma impossibilidade de integração das normas.

Ainda em relação aos princípios, a segurança jurídica, indiscutivelmente restaria abalada e desestruturada na seara empresarial e, conseqüentemente, com gravíssimos reflexos no aspecto econômico do país – já que muitos lançariam mão desta manobra jurídica com o fito de eximir-se das suas obrigações tributárias.

Por fim, pertinente se faz a extensão dessa responsabilidade também sobre o débito a título de multa, levando em consideração o princípio da efetividade e eficiência da norma, conforme a conclusão majoritária da doutrina e dos tribunais. Advogar em sentido contrário, em especial no caso da cisão empresarial, não compensaria o sacrifício da relativização do princípio da estrita legalidade, pois seria o caso de admitir a inobservância de

regra prevista na CRFB/88, mas não solucionar a responsabilidade sobre os débitos existentes em sua totalidade. De qualquer forma, conforme bem esclarece Sacha Calmon, em trecho já anteriormente citado, a responsabilização sobre a multa se faz necessária, por uma questão de segurança jurídica, a fim de evitar manobras comerciais, visando eximir-se do ônus tributário.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª Ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23 Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Roteiro de Direito Constitucional**. 2. ed. Brasília: Obcursos Editora, 2009, pp. 125-129.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 21 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários**. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

7. REFERÊNCIAS

Código Tributário Nacional. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12.8.2013.

Constituição Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. acesso em: 3.8.2013.

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 2.8.2013.

MARTINS, Ives Grandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Grandra da Silva (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

Portal STF. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1388>. Acesso em 9.8.2013.