



Sucessão é fato jurídico que desencadeia responsabilidade tributária

A reestruturação ou reorganização societária (operações de transformação, incorporação, fusão e cisão) rege-se pelos artigos 1.113 e ss. do Código Civil, exceto quanto às sociedades por ações, disciplinada por legislação especial, isto é, pela Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976^[1], aplicável, todavia, às demais sociedades, quando omissa a legislação pertinente. Consistem em modificações que alteram a estrutura societária e, em alguns casos, até em sua extinção^[2].

A incorporação é a “absorção de uma ou várias sociedades (incorporadas) por outra (incorporadora), que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”^[3] (artigo 227, da Lei 6.404/76, e artigo 1.116, do CC/02), dependendo de sua eficácia da aprovação de todas as sociedades envolvidas, na forma dos respectivos estatutos ou contratos sociais. O patrimônio da sociedade incorporada, cuja personalidade jurídica é extinta, transfere-se integralmente ao da sociedade incorporadora^[4]. É a orientação jurisprudencial que se extrai dos excertos abaixo transcritos:

A incorporação de uma empresa por outra extingue a incorporada, nos termos do artigo 227, § 3º, da Lei das Sociedades Anônimas, tornando irregular a representação processual (REsp 394.379/MG, Rel. MINISTRO SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, 4ª Turma, julgado em 18/09/2003, DJ 19/12/2003).

A incorporação transfere para a sociedade incorporadora todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada, que deixa de existir (artigo 227, caput e § 3º da Lei 6.404, de 15.12.76). (REsp 38.645/MG, Rel. MINISTRO CLÁUDIO SANTOS, 3ª Turma, julgado em 06/02/1996, DJ 01/04/1996).

A incorporação é a operação pela qual uma sociedade absorve outra, que desaparece. A sociedade incorporada deixa de operar, sendo sucedida a direitos e obrigações pela incorporadora. Se a empresa não mais existe, responde por suas obrigações e direitos a empresa incorporadora. (REsp 645.455/MG, Rel. MINISTRO JOSÉ DELGADO, 1ª Turma, julgado em 09/11/2004, DJ 09/05/2005).

Ainda que se possa adotar solução técnica, sem se subordinar a rigores teóricos, e atribuir capacidade de direito à sociedade incorporada que, a despeito de não mais ser dotada de personalidade jurídica, poderia, na condição de sujeito de direito, ser detentora de titularidade de posição em relação jurídica de direito material ou formal, a interpretação do STJ consolidou-se no sentido de que a incorporada perde a capacidade de estar em juízo, inviabilizando-se o exercício de qualquer pretensão dirigida contra ela.

E se a incorporadora é sucessora universal da incorporada, não se verifica, quanto a esta última, a outorga de tratamento conferido pelo ordenamento jurídico às sociedades não-personificadas e irregulares, que recebem a qualificação de sujeitos de direito^[5].

Nada obstante, constata-se a existência de julgados do STJ que, de um lado, assentam a responsabilidade solidária do sucessor, porquanto os artigos 132 e 133, do CTN, imporiam a este a responsabilidade integral por eventuais tributos e multas, e, de outro, reconhecem, de forma genérica, que, “em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável”, sem descer, no entanto, a pormenores quanto às



razões de manutenção do sucedido como “responsável” para toda e qualquer situação em que haja sucessão nos moldes dos citados dispositivos[6].

O substantivo responsabilidade é utilizado pelo Código Tributário Nacional em duas acepções: no sentido amplo, “significando aptidão para suportar a sanção”[7], quando descumprido o dever jurídico, sentido esse que marca as relações jurídicas em geral. Não existe dever jurídico ou obrigação sem responsabilidade. Além disto, designa espécie de sujeito passivo diverso do contribuinte.

O CTN elegeu dois tipos específicos de sujeito passivo – expressão designativa de gênero, aplicável a qualquer pessoa, que, por disposição de lei, se encontra no pólo negativo da relação jurídica tributária, isto é, que esteja na condição de devedor do tributo. Assim, contemplou, em seu artigo 121 e § único, o contribuinte e o responsável. O primeiro tem relação pessoal e direta com o pressuposto de fato da obrigação tributária (sujeição passiva direta), ao passo que o responsável, sujeito passivo indireto, embora não realize o fato gerador, tem obrigação de pagar por expressa determinação legal.

A princípio, a posição no pólo passivo da obrigação tributária seria ocupada pelo contribuinte. Contudo, por razões de conveniência e necessidade, que são valoradas pelo legislador quando da definição da sujeição passiva, terceiros podem ser eleitos responsáveis tributários, assumindo esta condição no lugar do contribuinte (ou a seu lado) por dois modos: “(a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por outros motivos previstos em lei e (b) recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.”[8]

Em tais circunstâncias, a responsabilidade do contribuinte ao cumprimento da prestação tributária pode ser excluída, ou mantida em caráter subsidiário, podendo o contribuinte ser chamado ao pagamento do crédito, eis que permaneceria no pólo passivo da obrigação tributária, ao lado do responsável. A medida dessa atribuição de responsabilidade poderia afastar a sujeição do sujeito passivo originário ao pagamento do crédito fiscal, ou conservá-la em caráter supletivo.

A sucessão é um fato jurídico lícito que desencadeia a responsabilidade tributária do sucessor, e que implica na transmissão e aquisição de direitos e obrigações sem interrupção da relação jurídica. E, especificamente, quanto à incorporação, a sociedade incorporadora absorve o ativo e o passivo da sociedade incorporada, que desaparece juridicamente amalgamada na incorporadora[9].

Na responsabilidade tributária decorrente de incorporação, a sociedade incorporadora assume a condição de sucessora universal em direitos e obrigações, incluídas as de natureza fiscal, considerando a extinção da incorporada e a versão de todos os seus bens e direitos à incorporadora. Nesse sentido, válidas as lições de Misabel Derzi, com ênfases minhas:

Evidentemente, que a co-responsabilidade entre contribuinte-sucedido e responsável-sucessor somente é possível nas sucessões por ato intervivos, em que não se dá o desaparecimento da pessoa do sucedido. Quando isso ocorrer, desaparecendo o sucedido no ato da sucessão (morte, fusão, transformação, incorporação, etc.), estará presente no pólo passivo apenas a pessoa do responsável tributário, não podendo o legislador manter a responsabilidade do contribuinte-sucedido concomitantemente com a do responsável-sucessor. Mas sendo outra a hipótese, pois a sucessão nem sempre determina a extinção da pessoa sucedida, o legislador ora determina a co-responsabilidade entre contribuinte-sucedido e responsável-sucessor (artigo 133), ora a exclui



(artigo 130).[\[10\]](#)

A sucessão por incorporação não comportaria regime de solidariedade, ainda que em caráter subsidiário, pois o responsável-sucedor passaria a compor o pólo passivo da relação tributária no lugar do sujeito passivo originário, que é excluído. A condição de responsável justifica-se, claramente, em razão de a incorporadora, no caso, adquirir posição jurídica equivalente à do sucedido, antes devedor principal.

Ressalte-se que o CTN distingue solidariedade de responsabilidade, disciplinando a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, que trata da responsabilidade. A solidariedade não é modalidade de sujeição passiva por responsabilidade indireta. Porém é a mais ampla das garantias fidejussórias. E havendo pluralidade subjetiva no pólo passivo da relação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas responsáveis), caberia ao legislador definir o vínculo entre os coobrigados, se solidária ou subsidiariamente obrigados, com ou sem benefício de ordem. A solidariedade não é forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, consistindo apenas em gradação de responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.[\[11\]](#)

Nada impede a existência de pluralidade de sujeitos passivos. Trata-se da chamada solidariedade passiva, presente quando os diversos devedores respondem, simultaneamente, perante o credor, pela integralidade da prestação, ainda que possa ser exigida apenas parcialmente de cada devedor, a depender do interesse do sujeito ativo. O credor tem a prerrogativa de exigir a dívida toda de determinado devedor. Assim, “a solidariedade passiva, pela forma como se estrutura, é a garantia mais forte da relação jurídica tributária, uma vez que diferentes patrimônios respondem pelo total da prestação”[\[12\]](#).

No direito tributário, salvo disposição de lei em contrário, toda dívida que alcança duas ou mais pessoas é solidária, o que decorre da própria natureza *ex lege* da obrigação, como consequência do pressuposto de fato que dá origem à respectiva obrigação, sem necessidade de que a lei o diga expressamente. Trata-se de solidariedade de fato, prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, que se caracteriza por uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Por outro lado, o CTN dispõe que sobre solidariedade de direito (artigo 124, II), que resulta de determinação expressa de lei.

Quanto aos efeitos da solidariedade tributária passiva, o CTN dispõe expressamente, em seu artigo 125, inciso II, que a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se concedida em caráter personalíssimo, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo. E tal consequência se dá em razão da obrigação ser única, aproveitando a todos os co-devedores quando a remissão é concedida em caráter geral.

Contudo, tais disposições concernentes à solidariedade não têm, obviamente, aplicabilidade em situações nas quais inexistente pluralidade subjetiva no pólo passivo da relação jurídica, tal como ocorre na sucessão por incorporação, em que a pessoa jurídica incorporada é extinta.



Não se desconhece, é certo, o objetivo de se firmar a disposição do artigo 123 do CTN, preservando-se a atuação do sujeito ativo da obrigação tributária para, com base na lei, exigir do sujeito passivo o cumprimento de suas obrigações correspondentes a pagamento de tributos, independentemente de avenças particulares, alheias à relação jurídico-tributária[13].

Igualmente, não se quer negar, aqui, a força cogente e impositiva do artigo 123 do CTN, tampouco apegar-se, de modo excessivo, ao conceito de incorporação, mas eleger o significado teleológico do artigo 132 do CTN, que, certamente, não poderia minorar o fato de a incorporação de uma sociedade por outra resultar em sua absorção, adquirindo, a sucessora, a universalidade do patrimônio da sucedida, que desaparece do mundo jurídico.

Assim, a despeito de ninguém se escusar do cumprimento de prestação tributária, invocando pacto ou avença particular, a troca da titularidade passiva, ou seja, a modificação da definição do sujeito passivo opera-se pelo próprio direito positivo, que, de modo expresso, contempla, por razões de necessidade[14], a responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado que resulte de incorporação, antevendo, obviamente, a extinção, no mundo jurídico, da sucedida-incorporada. E o CTN o faz, excluindo o sujeito passivo originário (sucedido), na medida em que todo o acervo patrimonial é integrado aos bens da pessoa jurídica incorporadora, preservando-se o crédito tributário e observando-se a necessária conexão e relação de dependência do fato descrito na hipótese da norma secundária (incorporação) com o fato descrito na hipótese da norma básica ou primária, exigida para a eleição do responsável[15].

Vê-se que a capacidade econômica da sociedade incorporadora em arcar com os ônus tributários é pressuposta e decorre da própria operação em estudo, eis que passa a titularizar a integralidade do acervo patrimonial da sociedade incorporada. Aliás, guiando-se pela própria definição de solidariedade, que, como visto, não é forma de eleição de responsável tributário, não se identifica vantagem ao credor em dirigir a pretensão executória contra pessoa jurídica extinta, que, segundo a jurisprudência do STJ, perde a capacidade de estar em juízo, notadamente, porque a incorporadora já lhe sucedeu em direitos e obrigações.

O STJ decidiu recentemente que “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”. Reportou-se o ministro Relator Luiz Fux ao fato de que a sucessão empresarial não encarta sucessão real, mas apenas legal, salientando que “o sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra ‘roupagem institucional’” [16].



Conclui-se que a responsabilidade da sucessora-incorporadora pressupõe a exclusão da responsabilidade da pessoa sucedida-incorporada, não havendo falar em solidariedade para fins do disposto nos artigos 124 e 125, ambos do CTN. Do contrário, estar-se-á privilegiando interpretação por demais literal do artigo 123 do CTN, sobretudo, porque a exegese desse dispositivo não poderia conduzir a resultados inócuos, sem qualquer utilidade para o ente fazendário. Interpretação que admitisse tal entendimento subverteria a própria finalidade da norma inscrita no artigo 132 do CTN, no que tange à disciplina da sucessão por incorporação, criando desarrazoada ficção jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANAN JUNIOR, PEDRO. *Fusão, cisão e incorporação de sociedades*. Teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. 20ª tir. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. In Comentários ao Código Tributário Nacional. NASCIMENTO, Carlos Valder do. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita, NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.
- FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2009.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*, 1ª parte. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. 2. 2ª ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- RESTIFFE, Paulo Sérgio. *Manual do novo direito comercial*. São Paulo, Dialética, 2006.
- WALD, Arnold Moraes, et al. *Fusão, cisão, incorporação e temas correlatos*. WARDE JR., Walfrido Jorge (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2009.

[1] Cf. RESTIFFE, Paulo Sérgio. *Manual do novo direito comercial*. São Paulo, Dialética, 2006, p. 148.



[2] Cit. *Manual do novo direito comercial*, p. 193.

[3] Cit. *Manual do novo direito comercial*, p. 194.

[4] WALD, Arnold Moraes, *et al. Fusão, cisão, incorporação e temas correlatos*. WARDE JR., Walfrido Jorge (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32.

[5] “Não somente a sociedade em comum (ainda não-personificada por falta de registro) mas também a sociedade irregular têm a capacidade de ser parte, o que decorre, *ex argumento*, do § 2º do art. 12 do CPC, que lhe veda alegar a irregularidade de sua constituição para eximir-se do cumprimento de obrigações. (...)”

Assim, tanto a sociedade não-personificada, em sentido próprio (= regularmente constituída, mas sem registro ou já dissolvida), como, também, a sociedade irregular são sujeitos de direito sem serem pessoas.” MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*, 1ª parte. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 133.

[6] Cf. REsp 432.049/SC, Rel. MINISTRO JOSÉ DELGADO, 1ª Turma/STJ, julgado em 13/08/2002, DJ 23/09/2002; REsp 722.216/SC, Rel. MINISTRO JOSÉ DELGADO, 1ª Turma/STJ, julgado em 17/03/2005, DJ 02/05/2005; REsp 673.636/RS, Rel. MINISTRO JOSÉ DELGADO, 1ª Turma/STJ, julgado em 16/11/2004, DJ 01/02/2005.

[7] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. 20ª tir. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 722.

[8] COELHO, Sacha Calmon Navarro. In *Comentários ao Código Tributário Nacional*. NASCIMENTO, Carlos Valder do. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 282.

[9] Cf. Cit. *Direito tributário brasileiro*, p. 749.

[10] Cit. *Direito tributário brasileiro*, p. 745.

[11] Cf. cit. *Direito tributário brasileiro*, p. 729.

[12] Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. 2. 2ª ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 305.

[13] cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 933.

[14] cf. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita, NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 23.

[15] “(...) Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável, estamos diante de duas normas



jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. (Misabel Derzi, p. 737)

[16] REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Seção/STJ, Data do julgamento: 09/06/2010, DJ 24/06/2010.

Date Created

16/11/2010