

## O fundo de comércio nas sucessões tributárias

### Haneron Victor Marcos

contador, pós-graduando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas, acadêmico de Direito em Florianópolis (SC)

---

O conhecimento da figura jurídica que é o Fundo de Comércio, a qual já denominou de "bizarra" Rubens Requião, é um fator primordial em questões atinentes à sucessões tributárias. Uma vez positivada a sucessão comercial, industrial ou profissional, conseqüentemente, para o fisco, estará positivada a responsabilidade derivada tributária, sendo esta integral ou subsidiária.

*In primis*, impreterível é o conhecimento sobre Fundo de Comércio. Fundo de Comércio é o conjunto de bens, tangíveis e intangíveis, que agregados compõem e formam uma organização, seja esta de natureza pública ou privada. Nessa conjuntura de ativos (bens) que integram e formam essa figura jurídica (legalmente protegida), há de se sustentar a primaz importância dada aos ativos intangíveis que compõem as organizações. São estes ativos que, na grande maioria das vezes, constituem os diferenciais de mercado, responsáveis pelo sobrepreço no valor negociável das mesmas. São alguns ativos intangíveis componentes do fundo de comércio das organizações: o capital intelectual do corpo funcional (o mais valioso), freguesia, contratos de exclusividade, marcas e simbologias comerciais, invenções, modelos de utilidade e seus privilégios, entre uma gama de outros ativos valiosos. O termo Fundo de Comércio é expressão importada do francês *fonds de commerce*, e na literatura inglesa é encontrado pelo termo *goodwill*, sua mensuração atende a muitos aspectos subjetivos, mas torna capaz de avaliar as perspectivas de ganhos e potencial futuro das organizações.

Os ativos tangíveis, na maioria das vezes, apresentam um valor irrisório se comparado à outra classe de ativos (intangíveis), e representam um valor tão ínfimo na negociação, que a sua simples percepção não deve servir de parâmetro único para discussões concernentes à sucessão tributária.

Pela sucessão, o Estado tenta identificar as tentativas de fraudes dos inadimplentes fiscais, todavia, para que se efetive a plena justiça e não se prejudique terceiros nessa relação obrigacional originada quase sempre pelos alienantes e não pelos adquirentes, a observância do Fundo de Comércio vem sendo eficaz na elucidação de casos distintos, criando inclusive uma

uniformidade jurisprudencial.

O Decreto nº 3.000 (de 26 de março de 1999) regulamentador da tributação, da fiscalização, da arrecadação e da administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 208, repete o preceito da legislação ordinária, mais precisamente da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 133, para dispor sobre a responsabilidade, e seu nível, nas sucessões comerciais, industriais ou profissionais. Expressa o art. 208 do referido decreto, *in verbis*:

"Art. 208. A pessoa física ou jurídica 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 pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato (Lei nº 5.172, de 1966, art. 133):

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."

Apesar da distinção no *caput* do artigo citado entre Fundo de Comércio e estabelecimento comercial, é unânime o entendimento de que são expressões sinônimas, e que o termo "comércio" é extensivo às demais áreas, *id est*, abrange indústrias e profissionais autônomos, liberais e associados.

O preceito do art. 133 do CTN, refletido no Decreto nº 3.000, dispõe que responde pelos tributos, não somente imposto como preceita o Decreto mencionado que se refere tão somente ao Imposto de Renda. Note-se bem, nesse caso particular, fala-se em "imposto". Apenas imposto, exclui-se então multas, bem como outras exações que possam vir ser impostas, pois a norma é clara nesse sentido.

Por conseguinte, a exegese do *caput* nos obriga a observar uma importante palavra, *adquirir*, que deve ter seu sentido morfológico estritamente respeitado, haja vista que em seu bojo traz o dispositivo legal em comento: "*A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra...*". Neste sentido, enfatiza-se que:

*I) Se não houver aquisição não há responsabilidade. O Parecer Normativo CST nº 2, de 05 de janeiro de 1972, explicita, in verbis, que "Adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e*

*definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto. Portanto, quando a lei se refere à aquisição de estabelecimento ou fundo, é necessário determinar quais são os direitos relativos ao fundo ou estabelecimento que estão abrangidos pelo dispositivo. Qualquer dos direitos, alguns, ou todos?*

"Aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio" é expressão que tem o sentido de "aquisição do domínio sobre estabelecimento...", pois se a lei não explicita a quais direitos se refere a aquisição, deve-se entender que é a todos e só o domínio enfeixa todos os direitos sobre o respectivo bem."

**Ainda,**

"Visto que a aquisição que importa na sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição de propriedade, e examinado o objeto da aquisição que leva a essa sub-rogação, conclui-se que o fato de alguém tomar de arrendamento as máquinas de um estabelecimento industrial não constitui, por si só, razão para transferir-se o ônus tributário da pessoa do arrendador para a do arrendatário, ainda que a clientela daquele passe a ser atendida por este.

A conclusão acima enunciada baseia-se em duas razões, suficientes de per si: 1ª) os modos de aquisição do domínio são os referidos nos arts. 530, 592 e segs. do Código Civil e ali não há referência à locação; a transmissão da propriedade é efeito estranho à locação."

A aquisição, o domínio, deve recair sobre o Fundo de Comércio, mesmo a aquisição de máquinas e equipamentos não é suficiente para a aplicação do art. 133 do CTN, eis que é prerrogativa a aquisição do Fundo, que constitui algo muito mais abrangente, pois agrega, num sentido de interdependência, uma série de outros elementos, ativos, e também passivos, que em alguns casos podem superar os primeiros, formando o chamado *badwill*.

**Consubstanciando todo o alegado, colhe-se os julgados:**

"EXECUÇÃO FISCAL - FAZENDA NACIONAL - EMBARGOS DE TERCEIRO - Não tendo a embargante adquirido o estabelecimento comercial, nem o fundo do comércio da executada, mas tendo sido apenas locadora do imóvel onde funcionou a executada, utilizando-se de suas instalações, não é suficiente para estabelecer a responsabilidade tributária do locador, uma vez que uma simples relação locatícia não implica em participação no negócio a ser explorado no imóvel locado - Inaplicável, na hipótese, o previsto no art. 133 do C.T.N. II - Apelação provida - Reforma da sentença para julgar procedentes os embargos e, em conseqüência, declarar insubsistente a

penhora, condenada a embargada nas custas e honorários advocatícios na base de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa. (TRF2ªR - AC 92.0207300/RJ - 1ªT - Rel. Juiz Cléio Erthal - Rel. para o acórdão Juiz Frederico Gueiros - DJ 31.05.94, p. 27821) "

**Ainda,**

"TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. A responsabilidade prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido. (RESP 108873/SP; Recurso Especial (1996/0060339-1); DJ Data: 12/04/1999; Min. ARI PARGENDLER; 04/03/1999; T2 - Segunda Turma) " **II)** A aquisição deve ter por objeto o Fundo e Comércio, sob pena de criar-se uma excludente de responsabilidade. A aquisição, e a utilização ou não, devem estar explícitas, mesmo porque irá assumir caráter probatório na aplicação do nível de responsabilidade sucessória, se integral ou subsidiária. Caso o alienante (vendedor) cesse, ao momento da venda, a exploração de sua atividade, e o adquirente em uso do fundo, inicie a respectiva exploração (Inc. I, art. 133 do CTN) ou ainda outra em uso das benéfices do mesmo, o último responderá integralmente pela carga tributária pendente. Tudo isso independente de razão social, assim, não é simplesmente comprando um estabelecimento (no entendimento físico) com todo o fundo que o envolve e iniciando com uma nova razão social que o adquirente estará livre do ônus de encargos tributários anteriores ao início de suas atividades. **III)** A continuidade de exploração é prerrogativa para a existência da responsabilidade do adquirente. Uma vez que o adquirente, que pode ser pessoa física, compra ou recebe ("a qualquer título", reza o caput), uma empresa e seu Fundo de Comércio, é imprescindível que seja positivada a continuação da exploração do Fundo. Uma questão a ser sublinhada, amparada pelo Próprio Parecer normativo CST nº 20, de 03 de setembro de 1982, é que a aquisição suscetível de determinar a transmissão de responsabilidade tributária é apenas a que tem por objeto o Fundo de Comércio, todavia, a legislação tributária não atribuiu o mesmo efeito à aquisição de apenas parte dos ativos que o compõem, posto que, o Fundo de Comércio, como já exposto, não é um bem singular, mas o resultado de uma sinergia de ativos tangíveis e intangíveis, que movimentam a atividade comercial, industrial etc. Todavia, esses bens podem ser individualizados, e ainda sim constituir valor, uns mais ou menos responsáveis pelo sucesso organizacional.

"Deve ter-se em conta que embora o estabelecimento esteja constituído de muitos elementos materiais, corpóreos, estes, acrescidos a outros elementos imateriais, constituem

um novo bem. Mas o Fundo de Comércio assim formado se apresenta como um bem imaterial, pois os elementos materiais que o compõem têm sua conceituação própria, não perdendo suas características singulares quando incorporadas ao estabelecimento comercial." (REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. vol.1. 23.ed. São Paulo: Saraiva,1998.p. 246)

O tema em tela é instigante, talvez por atender a aspectos tão subjetivos, enquanto trabalhamos sempre envoltos ao positivismo. O próprio termo "Fundo de Comércio" é algo controvertido, pois vem sendo estendido à inúmeras outras atividades. Neste sentido:

"A expressão "fundo de comércio" já não é suficiente para caracterizar o complexo de bens, materiais e imateriais, integrantes do estabelecimento empresarial. Por isso, a doutrina e a jurisprudência promoveram a ampliação conceitual do fundo de comércio para "fundo de empresa", o que possibilitou a abrangência de um maior número de atividades..." (AC nº 9.472/90, 6ª. Câmara do Tribunal de Alçada Cível do Estado do Rio de Janeiro).

A argúcia profissional e o conhecimento conceitual tende a ser cada vez mais testado, haja vista que cada vez mais o mercado vem sendo dominado pelas organizações do conhecimento, pelo *e-commerce*, que tem seus valores patrimoniais quase que totalmente atribuído aos seus ativos intangíveis, despojando-se de grandiosos dotes materiais, muito embora tenham seu valor organizacional multiplicado, quando comparadas às organizações da "velha economia".

**Fonte:** <http://www1.jus.com.br>