

POSSIBILIDADES DE SUJEIÇÃO PASSIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Luiz Alberto Gurgel de Faria

*Desembargador Federal do TRF5ª Região,
Mestre em Direito Público pela UFPE,
Professor de Direito Tributário da UFRN,
Professor de Especialização dos Cursos de
Direito Administrativo e Direito Tributário da UFPE.*

“Possibilidades de Sujeição Passiva”, tema este que eu poderia dizer que a Receita Federal, como também os demais órgãos fiscalizadores no âmbito dos Estados e dos Municípios são verdadeiros laboratórios dessa questão que está cada vez mais a preocupar a administração pública como um todo. Observamos no nosso dia-a-dia que as sistemáticas implantadas pelas pessoas, sejam físicas, sejam jurídicas, estão se modernizando cada vez mais, sempre com o objetivo de alguma forma evitar a tributação, seja de maneira escurteira, aproveitando-se em determinadas ocasiões de algumas brechas existentes na lei, seja por meio de métodos fraudulentos, dos mais diversos tipos de irregularidades que vêm sendo praticadas, chamando mais uma vez a atenção, com a modernização dos parâmetros que vêm sendo utilizados por essas pessoas.

Para nos situarmos no tema a ser abordado, e apesar da excelência da platéia, vou procurar me guiar, seguindo a pauta já fixada, dando um intróito especificamente de forma didática, falando da sujeição passiva, aquelas pessoas que efetivamente podem ser consideradas sujeitos passivos da relação tributária, para em seguida ingressar nos tópicos específicos que foram traçados: sucessão, interposta pessoa, fundo de comércio etc (na realidade são seis tópicos a serem abordados.)

Sujeição passiva. O CTN, de uma maneira bem clara, diz que são duas as possibilidades de sujeição passiva. Primeira, no que diz respeito ao contribuinte, ou seja, uma pessoa que tenha uma relação direta com o fato gerador. Traçando em miúdos, aquela pessoa que pratica o fato gerador, aquela pessoa que concretiza a hipótese de incidência. Um exemplo bem

simples, tratando do Imposto de Renda Pessoa Física: aquela pessoa que auferir renda é considerada contribuinte daquele determinado tributo. Então, primeira possibilidade de sujeição passiva, especificamente, o contribuinte.

Segunda, também disciplinada no nosso Código Tributário Nacional: o responsável. Aquela pessoa que embora não tenha uma relação direta com o fato gerador, mas o legislador, pelos mais diversos motivos, a elege para então proceder ao recolhimento do tributo ou ao recolhimento da penalidade pecuniária, especificamente a multa.

É importante destacar que a responsabilidade, embora isso seja fonte ainda de questionamentos doutrinários, como todos sabemos, envolve duas hipóteses distintas. A primeira no que diz respeito à responsabilidade por transferência, que vamos ter oportunidade de estudar diante até dos tópicos aqui delineados quando formos falar por exemplo da responsabilidade por sucessão, da responsabilidade em face de fundo de comércio, da responsabilidade também de interpostas pessoas.

Como ocorre essa responsabilidade por transferência? Quando em princípio a pessoa que teria de proceder ao recolhimento do tributo ou da penalidade pecuniária, eleita pelo legislador, seria especificamente o contribuinte, mas por diversos motivos aquela responsabilidade do pagamento é transferida para uma outra pessoa, então, para o responsável tributário. Então temos aí o primeiro modelo da responsabilidade por transferência. Nasce para o contribuinte e se transfere para uma outra pessoa.

E temos logo em seguida a responsabilidade por substituição. É aquela em que o legislador, de imediato, ao invés de exigir do contribuinte o recolhimento do tributo, já aponta outra pessoa que de alguma forma participa daquela relação tributária. O exemplo mais marcante que poderíamos no caso apontar e que vem acontecendo no nosso dia-a-dia é exatamente no que diz respeito às indústrias de automóveis quanto ao tributo do ICMS. O normal, em face de convênios e da legislação específica aplicável à matéria, é que a indústria, ao repassar o veículo para uma revendedora, já proceda ao recolhimento do ICMS como substituta tributária. O ICMS, ao invés de ser recolhido lá na hora em que a revendedora vai repassar o veículo para o consumidor final, já é recolhido diretamente pela indústria e obviamente fará a compensação e o acerto necessário para se ressarcir junto à concessionária a que então está vendendo aquele determinado veículo. Então é a segunda modalidade de responsabilidade tributária, exatamente essa responsabilidade por substituição.

Passando agora aos tópicos específicos elencados pela organização do nosso seminário, temos de falar inicialmente a respeito de responsabilidade por sucessão. E quanto à responsabilidade por sucessão, o CTN elenca uma série de hipóteses, diversas situações em que a responsabilidade, embora originariamente nasça para o contribuinte, ela é repassada para outra pessoa, a sucessora. Então, pelo que estamos falando, fica claro que a responsabilidade por sucessão é hipótese de responsabilidade por transferência.

Dentro desse tópico, antes de ingressarmos nas hipóteses específicas de responsabilidade por sucessão, é importante destacar-se o art. 123 do Código Tributário Nacional, que também aqui todos temos ciência e trabalhamos muito com ele, que é aquele que diz que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública. Acordos, pactos, liames que sejam celebrados entre as partes podem valer entre elas, mas não podem obviamente, de acordo com nossa lei complementar, de acordo com o Código Tributário Nacional, que tem sede de lei complementar, ser opostos à Fazenda Pública.

Ora, se com todas as amarras que o nosso legislador coloca, tentando evitar as fraudes, elas ainda ocorrem, imagine se ficasse a critério dos particulares dispor quem seria o sujeito passivo de determinada relação tributária. Seria efetivamente o caos e a nossa máquina arrecadadora efetivamente não iria nunca funcionar porque as hipóteses de fraudes que infelizmente já são muitas na realidade iriam se multiplicar por demais.

Dentro desse tópico do art. 123, o que na realidade deveríamos enfatizar? É que em momento algum pode, em face da alegação de um contrato, o sujeito passivo invocar esse pacto para no caso se desvencilhar da responsabilidade de um pagamento. Um exemplo que inclusive trago no Código Tributário Nacional que tive oportunidade de escrever, uma obra coletiva, abordo esse artigo num exemplo muito corriqueiro no nosso dia-a-dia, exatamente quando celebramos um contrato de locação normalmente ali inserimos a obrigação de o inquilino recolher o IPTU, no que diz respeito àquele ano em que está alugando aquele imóvel. Ora, a legislação tributária, especificamente quando se trata de um tributo municipal, a legislação municipal sempre coloca como contribuinte e portanto encarregado por aquele pagamento o proprietário do imóvel. Então cabe a ele, no caso, proceder àquele pagamento. Vamos imaginar que o imóvel esteja sendo locado no ano de 2002. Passou a data do pagamento, não houve recolhimento. Se porventu-

ra o contribuinte for cobrado daquele determinado valor pertinente ao IPTU de 2002, ele não poderá invocar esse pacto. Não é que aquele pacto seja desprovido de validade jurídica. Tem validade jurídica entre as partes. Então ele terá de recolher o tributo diretamente perante o Fisco municipal, depois, se não houver um cumprimento voluntário por parte do inquilino, acertando as contas com ele, com base naquele contrato ele poderá então se utilizar dos meios judiciais necessários para receber o que pagou diante do descumprimento da cláusula contratual. Mas jamais o contribuinte invocar perante a Fazenda e aí haver uma alteração de sujeito passivo. Não. O sujeito passivo da relação tributária é sempre aquele fixado, até no interesse da própria administração, pelo legislador.

Dentro desse tópico há um questionamento que considero muito importante, embora não tenha um interesse maior para efeito de Fisco, mas demonstra a relevância que esses contratos têm entre as partes. Só para trazer um rápido exemplo, e lembrando que esses contratos não podem ser invocados perante a Fazenda Pública, mas têm validade entre os celebrantes.

Recordo-me de um caso em que em determinada empresa houve troca no seu comando societário e as pessoas que estavam saindo e vendendo a empresa para novos sócios, no pacto estabeleceram que eventuais tributos cobrados até a data em que estava havendo a transferência daquela sociedade ficariam a cargo dos antigos sócios, das pessoas que estavam alienando. Isso obviamente jamais poderia ser alegado perante a Fazenda Pública, mas entre eles estava se celebrando aquele acerto. Com um detalhe: era uma indústria e a compra foi feita para pagamento em vários anos e o que começou a surgir? Tributos sendo cobrados no que diz respeito ao período anterior à celebração do pacto.

Como os novos sócios não tinham interesse em contestar, porque na realidade tinham a garantia do ressarcimento, começaram a pagar determinados tributos em que já estava se sedimentando a interpretação de que havia inconstitucionalidade, eles adimplindo, descontando do pagamento dos antigos sócios e os antigos sócios sem poder fazer nada, porque eles não representavam mais a empresa. Então não poderiam, no caso, ingressar com ação. E havia ali a cláusula do contrato garantindo. Entraram em contato com a empresa e ela disse que no caso os novos representantes não tinham interesse em ingressar com qualquer demanda para questionar aquele tributo. Estavam pagando e descontando diretamente dos pagamentos.

Vejam como um contrato não pode ser invocado para a Fazenda mas é importante para as partes. Se eles tivessem ali inserido uma cláusula permitindo que eles pudessem, no caso determinando que houvesse por parte dos novos representantes legais da empresa a obrigatoriedade de contratar um advogado indicado pelos alienantes, pelas pessoas que haviam saído daquela sociedade, para questionar determinados tributos porventura invocados como inconstitucionais ou de alguma forma que não deveria ocorrer esse pagamento, esses alienantes teriam ficado resguardados pelo menos da possibilidade de questionar esses valores, no caso, na Justiça. O que efetivamente, diante da ausência de qualquer cláusula nesse sentido, não foi possível e eles tiveram, portanto, de arcar. Na época eu me lembro de alguns tributos que foram apurados, especificamente o PIS, na época dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, como também o Finsocial, aquele aumento de alíquota foi pago quando, na verdade, já havia à época uma jurisprudência se sedimentando nesse sentido, o que depois se cristalizou diante de decisões do Supremo Tribunal Federal.

Mas passando para a responsabilidade por sucessão, quer dizer, hipótese em que transfere-se a obrigação de pagar para uma outra pessoa. A primeira delas tratada no nosso Código Tributário Nacional é especificamente diante da aquisição de imóveis. É um tema que não interessa tão de perto para o Fisco Federal, já que o normal é que os impostos e taxas pertinentes aos imóveis sejam da competência do município, mas está dentro do tema e não poderíamos deixar de abordar.

Então o primeiro tópico é exatamente imóveis. Aquele que adquire, aquele que no caso passa a ser o novo proprietário do imóvel é sucessor dos tributos porventura devidos, mesmo que anteriores ao período em que ele passou a ser proprietário. Chamo a atenção para que se por acaso estivermos diante de uma relação de compra e venda de imóvel em que seja respeitado, quer dizer, não seja um simples contrato de gaveta, em que se celebre efetivamente uma escritura, que haja o registro da escritura no cartório competente, dificilmente essa hipótese ocorrerá, porque na verdade a escritura e o registro competente só poderão ser devidamente efetuados se houver a apresentação da certidão de quitação de tributos. E a lei diz que se porventura houver apresentação da certidão de quitação dos tributos ao adquirente nada poderá ser cobrado. Quer dizer, ele não fica como sucessor, porque ele tem espécie de “carta de fiança.” O próprio Fisco ali havia declarado, mediante certidão, que nada devia. Se por acaso o Fisco se equivocou e

depois apura determinados tributos devidos no que diz respeito àquele imóvel, então obviamente caberá a cobrança ao alienante. Ele deverá fazer essa cobrança ao vendedor, na hipótese já determinada, quando houver a certidão de quitação dos tributos.

É importante chamar a atenção para que o nosso Código Tributário Nacional, no artigo que disciplina essa situação, que salvo falha na memória é o art. 130, prevê uma hipótese que os procuradores da fazenda que já tiveram oportunidade de trabalhar em vara de execução fiscal e eu que já tive oportunidade de presidir uma vara de execução fiscal conhecemos e que ocorre muito. Quando há alienação de um imóvel em hasta pública, ou seja, quando há a arrematação do imóvel em leilão, no caso específico estou falando em vara de execução fiscal, então realizado perante a Justiça, os tributos no caso se sub-rogam no lance ofertado. Quer dizer, não vai caber nem ao alienante o pagamento nem tampouco ao adquirente. No caso aquele valor está sendo pago em relação imóvel, mas no caso não é o alienante que vai pagar de forma direta. No lance ofertado deverá ser feito o desconto correspondente e isso efetivamente, como já fiz questão de frisar em um ano e meio que passei presidindo uma vara de execução fiscal, era super comum acontecer nos mais diversos leilões que tivemos oportunidade de realizar.

A segunda hipótese prevista no nosso Código Tributário Nacional é quando se fala da sucessão mortis causa. Quando a sucessão é decorrente da morte do contribuinte. Então, nesse aspecto é uma situação regulada no nosso Código Tributário Nacional, mas que também a ideia disso já viria do próprio direito civil, em face do direito das sucessões. É que a responsabilidade cabe ao espólio e uma vez depois feita a partilha dos bens aos sucessores. Não há qualquer dúvida a respeito dessa matéria. O fato de o contribuinte ter falecido não tem o condão de pôr fim ao crédito tributário, não tem o condão de fazer a extinção do crédito tributário. Na verdade, aquelas pessoas que irão sucedê-lo, no que diz respeito àqueles bens, respondem por aqueles bens, primeiramente o espólio e depois os sucessores. Mas aqui também é importante chamar a atenção de que o normal é que o espólio é que deverá arcar com esses valores porque está previsto no nosso Código de Processo Civil, especificamente nas normas que disciplinam o inventário, que somente deverá ser ultimado o processo de inventário, ou também se for um arrolamento, também só será ultimado o arrolamento se houver a prova de certidão de quitação dos tributos obtida perante a Fazenda Pública. Então pode ser que depois se apure algum outro tributo. Aí caberia ao

sucessor, mas o normal é que o espólio venha a arcar com isso.

Entrando agora numa área que interessa mais de perto exatamente ao Fisco, especificamente, Federal, passamos a falar das hipóteses de fusão, transformação e incorporação de empresas. É importante chamar a atenção para que esses três institutos estão disciplinados de forma muito clara no nosso Código Comercial, de modo que daí é possível já se extrair a definição de cada um deles e o que podemos falar de maneira bastante simples. Há a fusão de empresas quando duas ou mais empresas se reúnem para no caso formar uma só. As anteriores desaparecem e há a formação de uma nova empresa, exatamente em razão daquela relação comercial que se decidiu estabelecer no âmbito das partes envolvidas. Então essa nova empresa que está se formando, decorrente dessa fusão, como sucessora responderá por todos os tributos existentes anteriormente.

E de forma proposital já quero fixar que vou deixar para falar de um tema que muito interessa, que é o tema da multa. A questão da penalidade pecuniária, se há essa transferência também ou não, mas vou deixar para falar depois de ultimar as mais diversas hipóteses de responsabilidade por sucessão.

Então quando há a fusão, a empresa no caso resultante dessa fusão, de acordo com o próprio Código Tributário Nacional e de forma clara é a sucessora, e todos os créditos tributários porventura apurados deverão ser cumpridos por ela.

Da mesma forma a transformação, que é a mudança de roupagem societária. Uma empresa por exemplo tem a sua roupagem societária feita de modo que ela é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada e ela resolve se transformar numa sociedade anônima ou vice-versa. O fato de ocorrer essa transformação, essa mudança da sua roupagem, não tem o condão de inibir qualquer pagamento de crédito tributário. A empresa resultante dessa transformação, como sucessora, terá de responder pelo pagamento dos tributos.

De igual modo no caso especificamente quando ocorre a incorporação. O nosso Código Comercial diz de forma clara: quando uma empresa venha a absorver outra ou outras empresas. Então, pelo fato de ter ocorrido essa incorporação, absorção, ela como incorporadora e portanto sucessora das empresas absorvidas terá de responder pelo pagamento dos tributos devidos.

E também da mesma forma quando ocorre a cisão. Uma empresa,

pelos mais diversos motivos, muitas vezes briga entre sócios, muitas vezes a empresa cresceu muito e os sócios querem se separar, então ela resolve se transformar em duas ou mais. Também as empresas resultantes dessa cisão são as sucessoras respondendo pelo pagamento dos tributos correspondentes.

E quando há fundo de comércio? Quando a venda é tão só do fundo de comércio, e aí utilizando definições também que temos de pegar, no âmbito do Código Comercial ou no âmbito da doutrina de Direito Comercial, o que é efetivamente o fundo de comércio. De forma bem simples e singela poderíamos dizer que o fundo de comércio corresponde ao conjunto de bens empregados pelo empresário exatamente para a atividade daquela sua determinada empresa, daquele seu negócio. Então quando ocorre a venda de estabelecimento comercial ou quando na verdade há a saída dos sócios e o ingresso de novos sócios.

E importante chamar a atenção porque também esta última hipótese se enquadra na questão do fundo de comércio, porque o Código Tributário Nacional diz, de forma clara, quando dispõe a respeito disso, com a mudança de razão social ou com a manutenção da mesma razão social. Então nessa hipótese se enquadra também a questão de alteração da composição societária daquela determinada empresa.

Nessa hipótese o nosso legislador procurou trazer situações distintas. O que ele diz? Se porventura a pessoa que aliena deixa de exercer, em síntese, atividade comercial, então quem comprou aquele fundo de comércio passa a ser o sucessor de forma integral, quer dizer, irá responder por todos os tributos decorrentes daquela venda do fundo de comércio.

Já na hipótese do alienante, no espaço de seis meses — tem esse prazo, aí há uma controvérsia se é peremptório ou não, vamos ter oportunidade também de comentar — ele continua a atividade comercial, seja no ramo, seja em qualquer ramo, comercial, empresarial etc., há a previsão no CTN de que a responsabilidade do adquirente, daquela pessoa que comprou esse fundo comercial seria uma responsabilidade de ordem subsidiária.

É importante chamar a atenção porque é um tema para falarmos depois, mas já aqui começa a surgir a figura da interposta pessoa, a figura dos denominados “laranjas”. Não é difícil se vislumbrar a “venda” — entre aspas — de fundo de comércio para determinadas pessoas como se estivesse vendendo um estabelecimento ou transferindo a composição societária para outras pessoas que na verdade seriam “laranjas”, exatamente com o objeti-

vo de passar a exercer atividade comercial de outra forma, com outra razão social e então tentando se safar do pagamento do passivo, digamos assim, anteriormente existente. Vamos traçar alguns exemplos e trazer algumas considerações a respeito dessa temática, não sem antes já entrar num tema que eu tive a oportunidade de abordar, exatamente a questão da multa.

A penalidade pecuniária também se transfere na hora em que todos sabemos que o crédito tributário abrange não só o tributo propriamente dito como a penalidade pecuniária. Na hora em que os dispositivos do CTN, em algumas situações falam não só de tributos mas falam do gênero crédito tributário, estaria aí abrangida a hipótese de pagamento de multa. O que se observa é que há de se analisar cada situação específica.

No que diz respeito ao que há de mais interesse quanto à clientela, diante da situação de fusão, transformação, incorporação, cisão, fundo de comércio, a jurisprudência vem se pacificando no sentido de que é, sim, obrigatório o pagamento de penalidade pecuniária pelo sucessor. Na hora em que ele está fazendo aquisição daquela empresa, na hora em que ele está fazendo aquisição daquele estabelecimento comercial, na hora em que ele está incorporando ao seu ativo aquela outra empresa, na hora em que há a fusão das empresas, então na realidade aquelas penalidades pecuniárias fazem parte do passivo da outra e como tais elas se transferem.

De modo que essa discussão, embora ainda exista, tanto no aspecto doutrinário como no aspecto jurisprudencial, no meu sentir ela não deveria ter razão de ser, porque a sucessora deve, sim, responder não só pelo tributo quanto também pela penalidade pecuniária.

Situação distinta é no caso, vamos imaginar, embora seja doutrinário, mas entendo que não deveria haver o pagamento da penalidade pecuniária, o exemplo do sucessor diante de que se adquire um imóvel por sucessão mortis causa. Ao se admitir que a responsabilidade do pagamento da penalidade pecuniária se estenda para o sucessor, haveria de certa forma uma violação a outro dispositivo do CTN que diz que a responsabilidade por infração é pessoal. Na verdade quando se recebe um imóvel, por exemplo, em razão da morte, ninguém pode no caso tirar uma certidão negativa para saber se o de cujos havia deixado. Quer dizer, você está recebendo aquilo ali em razão de um evento do sinistro e não teria sequer como a pessoa que está adquirindo no caso se resguardar do pagamento de eventuais penalidades pecuniárias. Então, no meu sentir, não deveria haver o pagamento de multa.

Aí se faz uma velha distinção. Mas é a multa primitiva que está excluída e não aquela que tem caráter moratório? Com relação a esse tópico, observo que multa sempre é sanção. Entendo que multa é uma penalidade de ordem pecuniária e que não deveria haver margem para esse tipo de distinção entre multa moratória, ou seja, em razão do atraso, até mesmo porque para ressarcir o credor da mora já existem os juros, como também no meu sentir ela tem o mesmo caráter sancionatório, mas observa-se que a jurisprudência vem fazendo esse tipo de distinção, dizendo que quando se trata de multa moratória, mesmo no evento morte, deveria ser adimplida, sim, pelo sucessor, mas sendo uma multa de outro caráter, de caráter punitivo especificamente falando, então no caso deveria ser aplicada ao sucessor, diante do exemplo que trouxe para vocês que é o evento morte.

Quando se trata de fundo de comércio já tivemos a oportunidade de comentar que há ensejo para o recolhimento de multa. Agora, no âmbito do fundo de comércio algumas questões surgem no âmbito da Justiça, e em pesquisas que tive oportunidade de fazer, também no âmbito da própria administração, quer dizer, perante as instâncias julgadoras na esfera administrativa e até no âmbito dos conselhos de contribuintes, é quando efetivamente se opera a aquisição de fundo de comércio. Porque aqui também há muitas vezes hipóteses para, digamos assim, estabelecer-se determinadas fraudes objetivando-se desviar do caminho da sucessão para não efetuar o pagamento. Quantas vezes já tive oportunidade de vislumbrar arrendamentos sendo feitos, passando uma série de bens para determinada empresa, quando o objetivo, na verdade aqueles determinados bens, muitas vezes até não só bens móveis caros, como máquinas etc., como também às vezes bens imóveis, sendo transferidos e a empresa depois alega que na verdade não fez aquisição, estava tão só arrendando esse determinado por um prazo “curto” de 20, 30, 40 anos — curto obviamente entre aspas —, tentando com isso se furtar à observância do dispositivo legal que determina que quando há a aquisição de fundo de comércio obviamente a empresa que está fazendo essa aquisição responde como sucessora.

Então, vislumbro como essa hipótese do fundo de comércio talvez uma das que mais dá ensejo a discussão, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, porque — volto a chamar a atenção — as hipóteses são as mais diversas possíveis no tocante exatamente às possibilidades de fraude e esse tópico que já mencionei, por exemplo, alegação de arrendamento. Não. Não houve aquisição, foi feito um arrendamento e com isso a empresa tenta

se furta, quando na verdade você vai ver que há vários indícios de fraude, muitas vezes os administradores dessa empresa que arrendou são os mesmos ou então se utilizam de determinados “laranjas” para na realidade eles propriamente administrarem, e por aí vai.

Portanto, embora nossa lei fale em aquisição, não podemos nos preocupar tão-somente com o que está escrito no papel. E com isso efetivamente a Justiça tem de começar a se preocupar mais porque as hipóteses de fraude, tentando se desvencilhar dos pagamentos de tributo, como eu fiz questão de chamar a atenção desde o início, estão se modernizando e infelizmente, pelo que temos oportunidade de comentar — eu embora como magistrado, mas temos o dever de fazer a crítica quando a coisa não está funcionando bem — que a Justiça tem muitas vezes se fixado no formal, no papel, no que está escrito, deixando de apurar a realidade da situação, a realidade fática daquela hipótese diante de um exemplo já dado de um arrendamento que facilmente pode ser demonstrada a ficção, quando na realidade se está operando a transferência do estabelecimento comercial no intuito de fraudar o Fisco, no intuito de não ficar como sucessora daquela empresa para efeito do recolhimento dos tributos e das penalidades pecuniárias.

É importante chamar atenção também que temos de ficar no meio termo, nem 8 nem 80, porque há hipóteses em que simplesmente pelo fato de uma empresa chegar e locar o antigo imóvel onde uma outra estava funcionando aí já aparecer como se houvesse ali um sucessor para efeito do fundo de comércio etc. e a empresa ficar como responsável pelo pagamento dos tributos da firma que ali estava estabelecida anteriormente. Isso pode até ocorrer, mas obviamente diante de um conjunto probatório bem firme, no sentido de demonstrar que ali não é só uma locação, na realidade outros bens integrantes do ativo daquela empresa, outros bens que compunham o fundo de comércio estão a revelar que houve, sim, a transferência do fundo de comércio, porque se isso não ocorrer, obviamente quando a empresa for para a Justiça, de uma certa forma simples vai conseguir derrubar uma determinada infração, um determinado auto que tenha sido no caso adotado com relação ao pseudo-sucessor.

Prosseguindo as considerações gerais sobre responsabilidade por sucessão, não comecem a se mexer na cadeira porque ainda temos um tempinho para tocar nos demais temas. Seguindo a ordem, temos de falar sobre a interposta pessoa, figura que sempre nos contatos que tenho com os audi-

tores da Receita, com auditores do Fisco Municipal e do Fisco Estadual, as conversas revelam a preocupação de como estamos aumentando esse “produto.” O Brasil, que é tão conhecido pela exportação do suco de laranja, apesar de todas as barreiras alfandegárias criadas pelos Estados Unidos, daqui a pouco vai ficar conhecido por outro tipo de “laranja”, ou se já não está, porque realmente a situação vem, como eu já disse, aumentando a preocupação.

São hipóteses, por exemplo, como uma comentada em que a empresa transfere o comando societário para “laranjas”, são hipóteses em que o comando societário daquela determinada empresa é colocado para pessoas que nitidamente são “laranjas”. Se se for verificar o volume de valores que envolve as relações daquela empresa, se se for verificar o patrimônio daquele pseudo-sócio, se se for verificar a participação daquele sócio naquele determinado comércio, todos os indicadores estariam a demonstrar que na verdade essas pessoas estariam ali em nome de outras e estariam na verdade sendo “laranjas”.

O que precisa — e também a Justiça precisa acompanhar bem de perto essa situação que vem ocorrendo — é cada vez mais se procurar desenhar o quadro fático da maneira mais real possível e através das provas as mais diversas possíveis. Quantas e quantas vezes os senhores já devem ter chegado para proceder a uma fiscalização em que num exemplo bem simples estão como sócios Fulano e Sicrano, procuram-se essas pessoas, se for verificar com o empregado ele nem sabe quem é. A empresa na verdade é administrada pelos verdadeiros sócios, pelos verdadeiros administradores, através de procurações, procurações inclusive concedendo todos os poderes, poderes estes sejam para movimentar contas, sejam para administração etc., quer dizer, essas provas têm que vir para os autos, o trabalho da fiscalização tem que efetivamente ingressar nessa esfera para então a Justiça acordar para essa realidade e dar uma resposta mais efetiva para esse quadro fático que está de certa forma se estabelecendo cada vez mais no Brasil.

Nesse aspecto é importante chamar a atenção para uma necessidade sempre de uma maior integração dentre as quatro instituições por demais importantes para esse tipo de combate. Não só a própria Receita Federal, como a esfera policial, o Ministério Público e a Justiça. Infelizmente vemos pouco esse trabalho de intercâmbio entre essas instituições. Acho que está no momento, dentro da realidade de cada instituição, respeitado o espaço de cada uma, de se celebrar maior intercâmbio para que a coisa efetivamen-

te venha a, no caso, ter uma resposta mais coerente, mais positiva no que diz respeito a esses aspectos.

É importante frisar que o nosso Código Tributário, no art. 135, especificamente no inciso III, de forma bem clara, além de outros dispositivos legais, ele dá a solução para as pessoas que efetivamente estão administrando a empresa venham a responder pelos tributos. Diante do elemento probatório convincente isso tem como aparecer, seja através de procuração, seja através da realidade de comando da empresa, isso tem que efetivamente aparecer para que essas pessoas venham também a responder diante dessa realidade.

Nesse tópico, vejam como o trabalho de vocês tem de ser sempre cuidadoso. O Conselho de Contribuintes, no caso acho que foi o 2º Conselho, anulou todo o processo administrativo competente, não me lembro se já a partir do auto de infração, em razão de um vício existente. Que vício foi esse? Foi identificado que aquela empresa, na realidade, quem fazia a sua composição societária eram “laranjas” e ela na verdade era uma empresa administrada por outras pessoas. Então o que foi feito? A autuação e as intimações, ao invés de realizadas nas pessoas dos representantes legais fixados no contrato, foram feitas nas pessoas que efetivamente administravam aquela empresa, quem estava por trás daquela empresa, mas não tinha nada no exame que foi feito que demonstrasse. Aí a própria Receita Federal, especificamente no caso ou o Conselho de Contribuintes, órgão que integra o nosso Ministério da Fazenda, anulou o processo, dizendo: efetivamente aquela pessoa que estava ali aparecendo por trás da empresa etc. deveria ter sido intimada dessas decisões do processo. Mas como há na formalidade, como há pessoas que integram o quadro societário e que pelo contrato estão representando aquela empresa, seja como sócio-gerente, seja como sócio-administrador, diretor-financeiro etc., e essas pessoas que são apontadas como representantes legais deveriam também ter sido intimadas. Então, no caso houve a declaração de nulidade de todo o processo. Quer dizer, provavelmente um processo trabalhoso. Vejam que às vezes o formalismo não fica só por conta da Justiça. É importante termos essa visão.

Tópico seguinte: sociedade de fato. Ou seja, uma sociedade em que duas ou mais pessoas se reuniram, estão praticando atividade comercial mas não fizeram a constituição regular daquela empresa. No que diz respeito a esse aspecto o nosso próprio Código Comercial de 1850 já nos daria resposta a essa realidade. A sociedade de fato — isso já fiz questão de frisar,

o Código Comercial já havia estabelecido isso — responde por toda as suas obrigações contraídas perante terceiros, inclusive, não poderia deixar de ser diferente, no tocante aos créditos tributários. Então aquelas sociedades mesmo, volto a dizer, não constituídas regularmente, não têm o seu contrato inscrito numa junta comercial, ou sendo uma sociedade especificamente que tenha de ser registrada no Cartório de Registro Civil etc., se ela não está constituída regularmente mas está funcionando, se duas ou mais pessoas estão ali operando, praticando uma atividade comercial e acarretando com isso fatos geradores e, portanto, dando ensejo ao nascimento de relação tributária, ela deve sim responder pelos tributos e as pessoas que compõem aquela sociedade, no caso seus sócios, responderão de forma integral pelos tributos correspondentes.

Há um último tópico, já que o tópico de fundo de comércio de certa forma nós já abordamos quando falamos da responsabilidade por sucessão, diz respeito à extinção das sociedades, sejam de pessoas, sejam de capital. Extinção aqui regular. O que se há de abordar nesse aspecto é que mesmo havendo uma extinção regular da empresa, no meu sentir, a extinção de uma sociedade não é corolário, não acarreta como consequência a extinção dos créditos tributários. Se porventura, mesmo após a extinção regular da empresa houve apuração de tributos, então haverá ensejo a cobrança, no caso específico uma vez a empresa já destituída aos seus sócios-administradores, que deverão portanto arcar com essa atribuição.

Para não fugir do horário, já que havia prometido que iria cumpri-lo, o Dr. Tavares realmente é rigoroso e disse que está na hora. Então eu gostaria mais uma vez de agradecer a participação neste seminário e dizer que, se porventura alguns temas não tivemos a oportunidade de aprofundar, muitas vezes até em razão do tempo, efetivamente os dois ilustres comentaristas que compõem a Mesa, no decorrer das suas observações, terão essa oportunidade, e quando também da realização dos nossos debates, se possível, os esclarecimentos no caso serão feitos.

Mais uma vez, muito obrigado a todos.