IMPÔSTO DE RENDA — SUCESSÃO COMERCIAL — AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO

— O impôsto de renda não tributa bens, coisas ou objetos pertencentes ao estabelecimento de comércio, e, sim, a renda oriunda dêsses bens, coisas e objetos.

— Interpretação do art. 54, a, *do dec.-lei* 5.844, *de* 23-9-43.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo n.º 2.520-43

Delegacia Seccional do Impôsto de Renda em Juiz de Fora (Estado de Minas Gerais). — Responda-se de acôrdo com o parecer do Serviço de Tributação. À D.R.I.R. em Minas Gerais.

E' o seguinte o parecer a que alude o despacho do Sr. Diretor da Divisão do Impôsto de Renda:

A Delegacia Seccional do Impôsto de Renda em Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, desejando esclarecimentos sôbre a inteligência dos disposi-

tivos legais que regulam a responsabilidade dos continuadores e sucessores perante o tributo, formulou a seguinte consulta:

"I — Diz o art. 55 do Decreto-lei n.º 4.178, de 13-3-42, que os continuadores e sucessores respondem pelo pagamento da dívida fiscal da firma ou sociedade anterior".

II — Por continuadores, parece-me deve-se entender aquêles que couberem nas hipóteses previstas pela alínea *c* do art.º 54.

E é então que surge o objeto desta consulta: no conceito de "sucessores" estão compreendidos os "continuadores"?

O Decreto-lei n.º 4.178, de 1942, na alínea *a* do art. 54 incluía a sucessão, na forma da legislação em vigor, como uma das hipóteses de alterações de firmas e sociedades, em que o impôsto continuaria a ser pago como se nada houvesse acontecido.

3. O atual Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispõe sôbre a cobrança e fiscalização do gravame, manteve a mesma redação e números dos dispositivos citados.

"Art. 54 — Ressalvado o disposto no § 1.º do art.º 33, o impôsto continuará a ser pago se não houver alteração nas firmas ou sociedade, nos casos de: *a*) sucessão, na forma da legislação em vigor; *b*) transformação de uma firma ou sociedade em outra de qualquer espécie; *c*) continuação da atividade explorada pela sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio sob a mesma ou nova razão social ou firma individual. Art. 55. Os continuadores e sucessores respondem pelo pagamento do débito fiscal da firma ou sociedade anterior".

4. Nenhuma referência foi feita aos compradores, como responsáveis pelas dívidas de impôsto de renda dos vendedores.

5. A lei silenciou a respeito, atribuindo, tão só, aos continuadores e sucessores, a responsabilidade pelo pagamento dos débitos das firmas ou sociedades antecessoras.

6. Êsses débitos subentendem-se os já existentes, ou os que sobrevierem até o momento em que se operar de pleno direito a continuação ou sucessão.

7. Em outras palavras, a dívida fiscal de impôsto de renda, exigível dos continuadores e sucessores, por causa dos antecessores, é aquela que promanar de lançamento efetuado anteriormente ao ato característico da continuação ou sucessão.

8. O conceito de continuador está contido no de continuação da atividade explorada pela firma ou sociedade extinta.

9. Essa continuação sòmente se configura, quando ocorre algumas das alterações previstas na alínea *c* do art.º 54 de firmas e sociedades conforme bem as discrimina o Professor Tullio Ascarelli da Universidade de São Paulo, e os Drs. Rubens Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho em o recente livro "Lucros Extraordinários e o Impôsto de Renda", pág. 84.

I — Que a continuação da atividade explorada se dê: *a*) por qualquer sócio remanescente da sociedade extinta, ou *b*) pelo espólio do titular da firma extinta.

II — que a continuação da atividade explorada, nos têrmos da alínea supra se dê: *a*) quer sob a mesma razão social; *b*) quer sob outra razão social; *c*) quer sob outra firma individual".

10. A regra amplíssima de "sucessão, na forma da legislação em vigor", consagrada pelo regulamento vigente, devido à sua elasticidade irrestrita, abrange todos os casos de sucessão admitidos em direito.

11. Assim sendo, vejamos o seu conceito jurídico, na opinião do eminente Professor Doutor Valdemar Ferreira (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, pág. 233, 2.º volume):

"Tem o vocábulo *sucessão*, na linguagem, mais de um significado. Exprime, genèricamente, a transferência de direitos e obrigações de um para outro titular, guardando aqueles e estas sua forma, conteúdo e efeitos. Mudam-se as pessoas naturais e jurídicas. Substitui-se na relação jurídica preexistente o sucessor ao antecessor. Tôda vez que direitos e obrigações se transmitem, dá-se a sucessão, seja por ato de vontade, seja por disposição de lei. Opera-se ela a título singular e a título universal. A título singular, quando o direito transmitido objetiva coisas singulares e não todo o patrimônio do transmitente, como uma casa, um terreno, uma partida de mercadorias, um estabelecimento comercial ou uma firma, esta com aquêle, caso em que ficou expresso no art.º 7.º, parágrafo único, do Decreto n.º 916, de 24 de outubro de 1890, o aquirente poderá conservá-la, mas antecedendo-a da que usar com a declaração: *"sucessor de"*. Eis aí o adquirente chamado de sucessor e o sucessor singular. A título universal, resulta a sucessão de fato que importe a transferência de todo o acervo, desaparecendo o transmitente da cena jurídica, e passando o sucessor a tomar o lugar vago, investindo-se nos direitos e também nas obrigações daquele: o sucessor continua a pessoa do antecessor. Expondo êstes mesmos conceitos, doutrinou Lafayette existir no direito brasileiro um só caso de sucessão universal: o da sucessão legítima ou testamentária. Aberta pela morte, a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros e testamentários, preceitua o art. 1.572 do Código Civil. E' a sucessão que constitui todo o livro quarto daquele código, e forma o chamado direito das sucessões. Existem, no entanto, no direito comercial, casos de sucessão a título universal, estranhos àquele direito. Assim, quando a sociedade se dissolve e os sócios outra organizam para explorar o mesmo estabelecimento comercial ou industrial, sob a mesma ou diversa firma ou denominação social, tem-se sucessão universal pelo desaparecimento de uma pessoa jurídica e sua substituição por outra, subrogando-se nos direitos e obrigações da extinta, formadores do seu patrimônio".

E mais adiante, pág. 240:

"Nem só, todavia, *causa mortis* se dá a sucessão. Também se opera, na ordem comercial, *inter vivos*. A título singular, pela transferência das dívidas

ativas partilhadas a um dos sócios, na liquidação da sociedade, em pagamento de seus haveres. Também pelo transpasse do ativo e passivo do estabelecimento comercial, com as marcas de indústria e comércio e com a sua firma ou denominação. A título universal, quando a sociedade se dissolve, extinguindo-se como pessoa jurídica de direito privado e organizando outra os sócios com a admissão ou não de novos, que lhe tome o lugar, se invista na personalidade de seu patrimônio e continue a negociar sob a mesma ou diferente firma ou denominação social".

12. Idêntica é a lição do saudoso e ilustre comercialista J. X. Carvalho de Mendonça (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, pág. 243, vol. 2.º, 272): "Sucessão, na linguagem jurídica, significa transmissão de direito e obrigações de uma a outra pessoa. Ela pode ser *mortis causa* ou *inter vivos*, se provém ou não da morte do sucedendo; a título universal se compreende um todo de coisas e direitos, de que são exemplos clássicos a herança e a aquisição do ativo e passivo do negócio comercial ou a título singular, quando se refere a um direito ou coisa em particular. O sucessor a título universal continua a pessoa do sucedendo com os mesmos direitos e obrigações dêste: o sucessor a título singular, se não representa o sucedendo tem os mesmos direitos que a êste cabia para exigir o cumprimento das obrigações relativas à coisa, objeto da sucessão".

13. A sucessão a título singular, pela aquisição parcial de bens patrimoniais de um estabelecimento de comércio, como por exemplo: de um grupo de maquinarias, de um prédio, de uma partida de mercadorias, etc., vendidos por motivo de extinção, deve ser considerada como uma exceção, perante o Regulamento do Impôsto de Renda.

14. Essa exceção decorre da própria natureza da sucessão singular referida, que não se coaduna com a índole do tributo, pois o adquirente se investe, apenas, dos direitos e obrigações peculiares aos bens transmitidos.

15. A transmissão em tais circunstâncias, denominou-se compra ou aquisição de *fundo de negócio*, isto é, de uma ou algumas das unidades constitutivas do *estabelecimento de comércio*.

16. O adquirente de fundo de negócio é simples sucessor singular do transmitente quanto aos direitos e obrigações vinculadas ao estabelecimento comercial por inteiro, em o qual se incluem as responsabilidades contraídas pelo seu titular, em função do exercício do comércio, pois trata-se de um todo um *corpus*, com seus valores materiais e morais

17. E' ainda a palavra autorizada do Professor Valdemar Ferreira, que esclarece: "Não poucos têm contestado sejam a *azienda*, que Mario Rotondi infundadamente prelecionou corresponder à palavra portuguesa — *fazenda*, e o *fonds de commerce* o mesmo que o estabelecimento ou casa comercial. Equiparou Rui Barbosa as três expressões e traduziu as estrangeiras por outras sinônimas portuguesas, em arrazoado forense convertido em monografia famosa. Em mais dum passo tratou ao *fonds de commerce* por *negócio*, traduzindo trechos de parecer de Cesare Vivante e referindo-se "a venda de

um negócio ou fundo comercial (*di un'azienda commerciale*)". Nem se esqueceu de registrar que nas citações, que examinara, já começava "a revestir-se a entidade jurídica indicada pela designação de *negócio* ou *estabelecimento mercantil*, "*fonds de commerce, azienda commerciale*". Por *casa* também o houve, ao esclarecer, em certo ponto, que o negócio posto à venda gozava de ótima clientela, bem vinculada à casa, demonstrou a sentença que o proprietário dêsse *estabelecimento* com êle oferecia à venda, nos mais claros têrmos, a sua freguesia". Em outro tópico e são inúmeros os em que a identidade dos vocábulos sobrenada, escreveu êle que, "nas alienações de casas comerciais ou industriais, a obrigação de não abrir o vendedor concorrência ao negócio vendido, o traço característico do pleito está em que no ato da alienação do *estabelecimento* se estipula...

"E' de não esquecer, todavia, o restrito significado da expressão *fundo de negócio* ou *fundo de comércio*, na linguagem comum e também na mercantil. Não raramente, liquidado o estabelecimento, sobram instalações, mostruários, móveis e utensílios, mercadorias e artigos antiquados — os chamados *alcaides*. Constituem o fundo de negócio. E é o resíduo. Ou como também se diz, o saldo. Anunciam-se então nos jornais propostas de vendas de fundos de negócio ou de comércio, a preços razoáveis. Assim, no direito francês antigo. Neste, e no testamento de Henri Laurain, quando alguém comprava o material, instalações, mercadorias de algum comerciante, êsse conjunto de objetos se designava por *fonds de boutique*. Não significava o fundo de comércio, como depois veio a compreender-se, obtemperou o monografista, nascido com a liberdade do comércio e a concorrência. Sob o novo regime econômico a expressão *fonds de commerce* adquiriu sentido específico, quando o comerciante, a pouco e pouco, logrou formar a sua reputação e a do seu estabelecimento, por seu trabalho incessante, a sua probidade formando propriedade moral e valor econômico, suscetível de transmitir-se mediante pagamento. Não se perca, portanto, o sentido dos vocábulos. Há fundos de negócio e fundos de comércio. *Fonds de boutique* e *fonds de commerce*. Trata-se, às vezes, não do estabelecimento comercial pròpriamente dito, mas dos seus restos mortais". (*Instituições de Direito Comercial*, vol. 1.º, págs. 10 e 11).

18. As firmas e sociedades proprietárias dêsse *fundo de comércio*, também denominado estabelecimento de comércio, com o mesmo se fundem, formando parte integrante de sua estrutura.

19. A transferência do estabelecimento de comércio obriga à da firma de seu titular, a desta sem aquele ou aqueles sem esta, é verdade em lei, por fôrça do disposto no art.º 7.º parágrafo único do Decreto n.º 916, de 24 de outubro de 1890.

20. Determina êsse dispositivo que o adquirente de estabelecimento de comércio não poderá usar a firma do transmitente, sem antecedê-la da que usar com a declaração: "*sucessor de*".

21. Fato que vem demonstrar essa espécie de transmissão em que o adquirente se torna *sucessor* do transmitente, sem restrição alguma quanto

às responsabilidades assumidas por êste, em função do estabelecimento transmitido, e não apenas quanto aos direitos e obrigações inerentes aos bens que compõem o acervo do estabelecimento sem atenção às de seu titular.

22. Disso se infere que o transpasse de um dos elementos componentes do fundo de comércio não pode influir ou acarretar para o adquirente o pagamento de um débito fiscal que não constitui direito e obrigação peculiar ao objeto transmitido, mas responsabilidade decorrente das atividades de comércio desenvolvidas pelo transmitente em função do estabelecimento respectivo.

23. O impôsto de renda não tributa os bens, coisas ou objetos pertencentes ao estabelecimento de comércio, e, sim, a renda oriunda dêsses bens, coisas e objetos.

24. Os bens, coisas e objetos não desenvolvem atividades de comércio das quais promana a renda tributável ou o lucro comercial.

25. São as pessoas ou entidades titulares dêsses bens, dessas coisas e dêsse objeto, que proporcionam o ambiente e os meios propícios ao seu aparecimento, como acentua o Dr. Tito Resende (*Manual Prático do Impôsto de Renda*, 2.ª edição, pág. 214): "A renda é sempre dependente de fatores pessoais: a habilidade, a inteligência, a cultura, a operosidade, da pessoa física; a habilidade dos dirigentes, o modo de negociar, as disponibilidades de crédito e de capital da pessoa jurídica".

26. E' que o impôsto de renda é dos tributos o mais direto e personalíssimo, grava os contribuintes em função de suas riquezas sem atenção às pessoas de seus titulares.

27. Dentre os direitos e obrigações peculiares à coisa transmitida ao adquirente de fundo de negócio, não se inclui, portanto, a dívida de impôsto de renda, que é de responsabilidade pessoal do transmitente.

28. Traço característico que ressalta essa distinção é que o adquirente de fundo de negócio se vier a se estabelecer, não poderá usar a firma do transmitente, nem com a declaração "sucessor de...", não fôsse assim, ter-se-ia que verificar tantos sucessores de uma só firma quantos fossem os compradores dos bens de seu ativo, em liquidação.

29. O retalhamento do fundo de comércio pela venda de seus bens a vários compradores implica na extinção da respectiva firma ou entidade, e não em sucessão perante o impôsto de renda.

30. Ao contrário do que ocorre com a transferência integral do estabelecimento, em que o adquirente sucede ao transmitente em relação à sua própria firma e ao ativo e passivo do estabelecimento.

31. Diz o Prof. Valdemar Ferreira (*Instituições de Direito Comercial*, 1.º vol., pág. 206): "Vedou a lei a aquisição da firma sem a do estabelecimento, a que esteja ligada. Reconheceu-lhe, portanto, valor patrimonial.

Constitui ela, realmente, elemento daquele, e de valia imensa. Não lhe desconheceu a lei o objetivismo. Mas permitiu sua transferência por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, de modo especial: antecedendo-a, o adquirente, da sua própria firma, com a declaração — sucessor de... Mais não adquire êle, em verdade, do que o direito de dizer-se, pùblicamente, sucessor da anterior. Assiste-lhe, entretanto, direito para impedir seja ela adotada e usada por outrem, mesmo o seu primeiro titular".

32. Dito isto, sou de parecer que se pode responder à consulta esclarecendo que dentre "os sucessores, na forma da legislação em vigor", a que se refere a alínea *a* do art.º 54, não se incluem os compradores simples adquirentes de fundo de negócio.