

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.616/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 03.000417490-78
Impugnação: 40.010143318-53 (Coob.)
Impugnante: Laticínios Bela Vista Ltda. (Coob.)
IE: 001099355.00-96
Autuada: Biolac Indústria Alimentícia Ltda.
IE: 431841869.00-07
Coobrigados: Amir de Araújo Pena
CPF: 497.093.806-72
Walter Pereira Filho
CPF: 587.356.076-53
Wladimir Cesário Mundim
CPF: 776.330.326-34
Proc. S. Passivo: Durval Júlio da Silva Neto/Outro(s)
Origem: DF/ Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Imputação de responsabilidade em decorrência de sucessão empresarial. Não havendo provas inequívocas nos autos, exclui-se a Coobrigada/Impugnante do polo passivo da obrigação tributária, uma vez que não restou configurada a hipótese de responsabilidade tributária prevista no art. 133 do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente processo trata de crédito tributário de natureza não contenciosa, omissão de recolhimento do ICMS informado pela Autuada na Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI, relativo a outubro de 2013.

Ao constatar, mediante diligência fiscal realizada no endereço da Autuada, que houve o encerramento das atividades sem a devida comunicação à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, o Fisco bloqueou a inscrição estadual da Contribuinte e, posteriormente, efetuou o respectivo cancelamento, em razão de falta de entrega de documentos fiscais.

Em decorrência dessas irregularidades e diante da interrupção no pagamento das parcelas do PTA em apreço, tornando desistente o parcelamento, o Fisco lavrou o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 104/105, para incluir

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 149, incisos VII e VIII do Código Tributário Nacional - CTN e nos arts. 3º, inciso I, e 4º, inciso II, da Instrução Normativa SCT nº 001/06.

Na oportunidade, foi incluída, também como Coobrigada, a Impugnante, Laticínios Bela Vista Ltda., conforme item “2” do referido termo, para responder pelos créditos tributários por sucessão, nos termos do art. 133, inciso I do CTN, sob o fundamento de que ela teria adquirido parte substancial do fundo de comércio da Autuada e continuou a exploração das respectivas atividades, conforme a seguir especificado:

a) após o encerramento das suas atividades, a Biolac Indústria Alimentícia Ltda. vendeu à empresa Laticínios Bela Vista Ltda. os bens do seu ativo imobilizado destinados ao resfriamento de leite, que se encontravam instalados nas propriedades rurais de seus fornecedores, conforme comprovam as notas fiscais de vendas de fls. 106/141;

b) a Biolac Indústria Alimentícia Ltda. transferiu integralmente à empresa Laticínios Bela Vista Ltda. o direito de captação de leite junto aos seus fornecedores, ou seja, transferiu a sua “Bacia Leiteira”, fato que restou comprovado mediante auditoria fiscal realizada em ambas empresas (análise das notas fiscais de entrada), de acordo com as informações indicadas nas planilhas de fls. 142/167, que contêm a relação dos fornecedores.

Contudo, em atendimento a Mandado de Segurança, Processo nº 0647927-16.2014.8.13.0702, requerido pela Impugnante, houve a suspensão dos efeitos do citado item “2” do “Termo de Rerratificação de Lançamento”.

Em seguida, considerando que se trata de crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do art. 102, inciso I do RPTA, uma vez que o lançamento é lastreado em valor devidamente declarado pelo sujeito passivo originário, o PTA foi encaminhado à Advocacia Geral do Estado - AGE para inscrição em dívida ativa.

Em razão do que restou decidido no referido Mandado de Segurança, conforme decisão transitada em julgado do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (fls. 221/225), a AGE determinou o retorno dos autos à esfera administrativa para nova intimação da empresa sucessora Laticínios Bela Vista Ltda. (Impugnante), oportunizando-a apresentar no prazo legal sua impugnação administrativa, quanto à sua inclusão como Coobrigada por sucessão de Biolac Indústria Alimentícia Ltda. (Autuada).

Esclarece, ainda, que a defesa administrativa da sucessora deve ser processada e julgada nos termos da legislação estadual perante o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, em atenção aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, nos termos do acórdão do TJMG.

Assim, o Fisco procedeu, novamente, à retificação do processo, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 227, para incluir, no polo passivo da presente obrigação tributária, a empresa Laticínios Bela Vista Ltda., nos termos do art. 133, inciso I do CTN, ao argumento de que ela teria adquirido parte substancial do fundo de comércio da Autuada (bens do ativo imobilizado destinados ao

resfriamento de leite e o direito de captação de leite junto aos vários produtores rurais fornecedores do sujeito passivo originário – “bacia leiteira”), continuando a exploração da mesma atividade.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 245/268, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 292/303.

DECISÃO

Importa relembrar que o trabalho sob análise trata de crédito tributário de natureza não contenciosa (omisso de recolhimento), originário do não cumprimento de parcelamento requerido para quitação do débito.

Diante da falta de pagamento das parcelas, tornando desistente o parcelamento, conforme documentos de fls. 52/62 e em razão de encerramento irregular das atividades, o presente PTA nº 03.000417490-78 foi retificado, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 104/105, para incluir os sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 149, incisos VII e VIII do Código Tributário Nacional-CTN e nos arts. 3º, inciso I, e 4º, inciso II, da Instrução Normativa SCT nº 001/06.

Na oportunidade, foi incluída, também como Coobrigada, a Impugnante, Laticínios Bela Vista Ltda., conforme item “2” do referido termo, para responder pelos créditos tributários por sucessão, nos termos do art. 133, inciso I do CTN, sob o argumento de que ela adquiriu parte substancial do fundo de comércio da Autuada e continuou a exploração das respectivas atividades, conforme a seguir especificado:

a) após o encerramento das suas atividades, a Biolac Indústria Alimentícia Ltda. vendeu à empresa Laticínios Bela Vista Ltda. os bens do seu ativo imobilizado destinados ao resfriamento de leite, que se encontravam instalados nas propriedades rurais de seus fornecedores, conforme comprovam as notas fiscais de vendas de fls. 106/141;

b) a Biolac Indústria Alimentícia Ltda. transferiu integralmente à empresa Laticínios Bela Vista Ltda. o direito de captação de leite junto aos seus fornecedores, ou seja, transferiu a sua “Bacia Leiteira”, fato que restou comprovado mediante auditoria fiscal realizada em ambas empresas (análise das notas fiscais de entrada), de acordo com as informações indicadas nas planilhas de fls. 142/167, que contém a relação dos fornecedores.

Contudo, em atendimento a Mandado de Segurança, Processo nº 0647927-16.2014.8.13.0702, requerido pela Impugnante, houve a suspensão dos efeitos do citado item “2” do “Termo de Rerratificação de Lançamento”.

Considerando que se trata de crédito tributário de natureza não contenciosa, o presente processo foi encaminhado à Advocacia Geral do Estado-AGE para inscrição em dívida ativa, que, posteriormente, em atendimento a decisão judicial, determinou o retorno dos autos à esfera administrativa, para dar oportunidade à empresa Laticínios Bela Vista Ltda de apresentar no prazo legal sua impugnação administrativa, quanto à

sua inclusão como Coobrigada por sucessão de Biolac Indústria Alimentícia Ltda. (Autuada), em atenção aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, nos termos do acórdão do TJMG.

Assim, o Fisco procedeu, novamente, à retificação do processo, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 227, para incluir, no polo passivo da presente obrigação tributária, a empresa Laticínios Bela Vista Ltda., nos termos do art. 133, inciso I do CTN, ao argumento de que ela teria adquirido parte substancial do fundo de comércio da Autuada (bens do ativo imobilizado destinados ao resfriamento de leite e o direito de captação de leite junto aos vários produtores rurais fornecedores do sujeito passivo originário – “bacia leiteira”), continuando a exploração da mesma atividade.

Frisa-se que a Impugnante não contesta o crédito tributário constituído, mas tão somente a responsabilização solidária da Coobrigada (Laticínios Bela Vista Ltda), entendendo ser indevida, por ausência de requisitos para caracterização da sucessão empresarial prevista no art. 133 do CTN.

Na tentativa de afastar a alegação de sucessão empresarial, a Impugnante traz as seguintes observações em sua peça de defesa:

- da análise dos contratos sociais de ambas as pessoas jurídicas (Autuada e Coobrigada), denota-se que as sociedades são constituídas por sócios diversos, conforme documentos de fls. 271/277;
- a sede e filiais da Coobrigada se encontram localizadas em endereços diversos da Autuada;
- não é possível afirmar que houve a dissolução irregular da Autuada, visto que o Fisco não realizou diligência no local do estabelecimento, para apurar o efetivo encerramento de suas atividades ou a existência da venda do estabelecimento ou cessão de exploração do parque industrial a terceiros, baseando-se apenas no fato de que a Contribuinte inadimpliu com os parcelamentos e teve sua inscrição estadual suspensa em 27/12/13.

O Fisco, por sua vez, afirma que não procede a análise da Impugnante de que o fato da Autuada e da Coobrigada corresponderem a sociedades constituídas por sócios diversos e localizadas em endereços diversos afastaria a alegação de sucessão empresarial.

Explica que “o fato de as sociedades serem constituídas por sócios distintos é padrão, em caso de sucessão empresarial, pois não se trata de aquisição de uma empresa por outra, mas sim de encerramento de atividades de uma pessoa jurídica e continuidade da exploração da atividade por outra, totalmente distinta, com utilização de parte substancial do fundo de comércio da empresa sucedida pela sucessora”.

E ainda, “o fato de a sede e as filiais da ora impugnante encontrarem-se localizadas em endereços diversos da empresa originalmente autuada é irrelevante, tendo em vista que os bens do ativo imobilizado utilizados para o desenvolvimento das atividades ficam instalados nas propriedades rurais e, devido a isso, as instalações físicas da sucessora poderiam ser em qualquer local, distinto da sede da empresa

sucedida, sem prejudicar a continuidade da exploração da atividade econômica antes desenvolvida”.

Acrescenta que, se não houvesse distinção entre as empresas, não haveria que se falar em sucessão, mas sim em estabelecimentos que poderiam responder em conjunto pela totalidade do crédito tributário devido, apesar do devido respeito à autonomia dos estabelecimentos, nos termos do art. 24, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Portanto, no caso de responsabilização tributária com base em sucessão empresarial, certamente as empresas envolvidas devem ser distintas.

O Fisco esclarece, também, que, para afirmar que houve dissolução irregular da Autuada, não se baseou apenas no fato do inadimplemento das obrigações da Contribuinte. Relata que:

O encerramento das atividades da sucedida foi confirmado somente a partir de 20/12/2013, após diligência *in loco* promovida pelo Auditor Fiscal L. D. de Souza, MASP 2XXXXX-9, confirmando que a empresa havia encerrado suas atividades, não havendo a presença de qualquer funcionário no local nesta data. O Sr. Wladimir Cesário Mundim foi localizado e confirmou ao Auditor verbalmente, nesta data, que todos os funcionários tinham sido dispensados, com acerto homologado pelo ilustre representante do Ministério Público daquele município. Como o documento foi produzido de forma unilateral, contendo apenas a assinatura dos funcionários do Estado de MG, não foi juntado aos autos, encontrando-se apenas arquivado na Administração Fazendária de Monte Carmelo/MG. Contudo, s.m.j., mais interessa para a confirmação da questão é que tal bloqueio da inscrição estadual nunca foi questionado pela sucedida, confirmando a tese de desaparecimento defendida pelo fisco e posteriormente divulgada nos meios oficiais, gerando o cancelamento definitivo de sua Inscrição Estadual.

Portanto, a empresa teve seu bloqueio compulsório em 27/12/13, tendo sua inscrição estadual cancelada, definitivamente, em 31/05/14, por inexistência do estabelecimento no local, qual seja, Rua Riachuelo, nº 1.111, bairro Boa Vista, cidade de Monte Carmelo/MG.

O Fisco informa, ainda, que tal cancelamento foi, inclusive, objeto de intimações, com publicações no Diário do Executivo de Minas Gerais (Imprensa Oficial), conforme fls. 168/169, reproduzidas na manifestação fiscal às fls. 298/299 dos autos, sem qualquer questionamento por parte da Autuada, mesmo após o bloqueio compulsório da inscrição estadual, que a impediu de emitir documentos fiscais (fato que pode ser confirmado mediante leitura do Requerimento de fls. 82).

Observa que, no documento de fls. 82, assinado pelo sócio-administrador da Autuada, fica evidente que esta tinha plena ciência do bloqueio da inscrição, aceitando tacitamente a situação.

Portanto, não há dúvidas de que, de fato, houve dissolução irregular da Autuada, em razão de encerramento de suas atividades sem comunicação à Administração Fazendária, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária.

No intuito de comprovar o argumento de que o estabelecimento autuado não foi fechado, a Impugnante apresenta as Notas Fiscais nºs 26.211 e 26.212 emitidas pela Autuada em 26/07/13, conforme DANFES de fls. 252/253 e 283/284, cuja data de emissão é bem posterior ao “Termo de Remessa e Parecer”, datado de 18/02/13, em que houve alegação fiscal de que o estabelecimento autuado estava supostamente fechado.

Contudo, cumpre esclarecer que, na verdade, houve um equívoco ao informar a data de 18/02/13 (fls. 18 dos autos) no referido parecer, uma vez esse documento foi efetivamente emitido em 18/02/14, o que pode ser claramente verificado pela leitura do primeiro parágrafo, às fls. 15.

Dessa forma, entende-se que, mais uma vez, restou prejudicada a tentativa da Impugnante de comprovar que o estabelecimento autuado não foi fechado.

A Defesa apresenta os documentos de fls. 255/257 e 279/282, no intuito de demonstrar que a sucessão da Autuada, se ocorreu, foi pela empresa Udilac Laticínios Ltda., que atua no mesmo ramo de atividade, qual seja, fabricação de laticínios, e está localizada no mesmo estabelecimento autuado.

Contudo, o fato da empresa Udilac Laticínios Ltda. ter se instalado no mesmo endereço que servia de sede para a empresa autuada se demonstra irrelevante para comprovar alguma ligação entre elas.

De acordo com as informações trazidas pelo Fisco em sua manifestação fiscal, *“a instalação da nova empresa se deu quase dois anos após a sucedida encerrar suas atividades no local. É fato que o imóvel não poderia ser eternamente inutilizado para desenvolvimento de qualquer atividade empresarial. O fisco não tem qualquer indício de que esta nova empresa sucedeu a Biolac em suas atividades, como o tem em relação à impugnante, sendo que foi esta quem adquiriu maquinário da sucedida, assumiu contratos de comodato com seus clientes, inclusive deixando o maquinário adquirido, no substancial valor de R\$2.897.312,00 (dois milhões, oitocentos e noventa e sete mil, trezentos e doze reais), conforme documento às fls. 101, em poder dos antigos clientes da sucedida, que se tornaram, por consequência, clientes da impugnante a partir de tal investimento”*.

A Defesa alega que, nos termos do art. 133 do CTN, para ficar caracterizada a responsabilidade por sucessão, é indispensável a comprovação de que houve a aquisição do “Fundo de Comércio” ou do “Estabelecimento Comercial, Industrial ou Profissional”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que *“cabe à Autoridade Fiscal o ônus de demonstrar a presença concreta dos elementos que a norma elegeu como configuradores da sucessão de empresa, não bastando meros indícios de sua existência”*.

Assegura que *“no caso em exame, não há elementos concretos levantados pela Fiscalização que demonstre a sucessão da empresa Biolac Indústria Alimentícia Ltda. pela ora Impugnante”*.

Aduz que a Coobrigada não adquiriu fundo de comércio ou estabelecimento da empresa autuada, apresentando pareceres e doutrina no sentido de que a aquisição de apenas parte dos bens que pertencem a um estabelecimento comercial não pode gerar efeitos de sucessão tributária, não configurando aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial.

Defende que, para haver sucessão de responsabilidade tributária, imperativo é a *“aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa sucedida, isto é, a integralidade de seu ativo e passivo”*.

Nesse sentido, a aquisição de meros bens isoladamente considerados, qual seja, a aquisição isolada de tanques destinados ao resfriamento de leite, utilizando-se de seu próprio prestígio nacional, marca nacional, técnicas, contrato de fornecimento e de venda pertinentes à sua organização empresarial, não autorizaria a aplicação da tese de sucessão tributária.

Insiste na assertiva de que a tese do Fisco não pode prevalecer, visto que *“não foram adquiridos marcas, patentes, contratos em andamento, sinais de propaganda, conhecimentos técnicos e administrativos, clientela, capacidade de produzir lucros (earning power), etc.”*, e, por isso, não há que se falar em sucessão de responsabilidade tributária.

Argumenta que as próprias notas fiscais acostadas pelo Fisco demonstram que cada bem foi individualizadamente avaliado e pago, não se tratando de aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento.

No que diz respeito à transferência integral do direito de captação de leite junto aos fornecedores, conforme consta na acusação fiscal, afirma que não há vinculação de produtor rural com a empresa, sendo que o produtor rural é livre para vender sua produção para qualquer laticínio que pagar melhor por litro de leite. Assim, inexistiria direito de captação de leite junto a fornecedores a ser transferido de uma empresa para outra.

Conclui ratificando o fato de que, por não haver qualquer documento acostado pela autoridade fiscal que indique, de forma concreta, que o fundo de comércio ou estabelecimento comercial da Autuada tenha sido transferido à Coobrigada, não há como prevalecer a tese de sucessão empresarial prevista no art. 133 do CTN, por ausência de requisitos essenciais para sua configuração.

O Fisco refuta tais alegações, afirmando que no presente caso existe a comprovação inequívoca de que houve a aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial ou profissional de uma empresa pela outra, nos termos do art. 133 do CTN, não havendo que se falar em presunção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que a documentação acostada aos autos demonstra que a Autuada foi totalmente substituída em suas atividades pela Coobrigada, visto que vendeu a este o maquinário utilizado para o desenvolvimento das atividades e, como consequência, todos os clientes atendidos pela Biolac passaram a ser atendidos pela Coobrigada, que a sucedeu no mesmo ramo de atividade.

Conclui que houve, de fato, transferência da parte substancial do fundo de comércio da Autuada para a Coobrigada, configurada pela venda do ativo imobilizado, atendimento dos clientes da sucedida pela sucessora e utilização pela sucessora de toda uma estrutura negocial que fora estabelecida pela sucedida.

O Fisco destaca a observação constante das notas fiscais avulsas, destinadas à venda de ativo imobilizado da Biolac para a empresa Laticínios Bela Vista, de fls. 106/141, no campo reservado ao Fisco (campo 80 das notas fiscais), de que, apesar da transferência de propriedade de tais bens, não houve a respectiva movimentação física.

Tal fato se confirma pelo termo de requerimento de nota fiscal avulsa, protocolizado em 19/02/14, pelo sócio-administrador da Autuada (fls. 82), indicando que *“não haverá frete (sem movimentação física), pois os tanques permanecerão nas propriedades rurais em regime de comodato com o comprador”*.

Assevera, então, que restou comprovado que a Coobrigada, na qualidade de sucessora, assumiu contratos de comodato da sucedida.

Vale reproduzir o seguinte resumo do Fisco, constante em sua manifestação fiscal:

Assim sendo, os bens do ativo imobilizado, que estavam de posse dos produtores rurais, eram de propriedade da empresa Biolac, que captava leite junto aos mesmos e os resfriava com a utilização desse maquinário, sendo esta a atividade explorada. Após o encerramento das atividades da Biolac, a impugnante comprou tais bens, não os movimentou fisicamente (ou seja, deixou os ativos imobilizados nos mesmos locais, dando continuidade aos contratos de comodato anteriores, com as mesmas funções), e deu continuidade à exploração da mesma atividade anterior, se beneficiando de toda uma estrutura montada pela sucedida e dos lucros advindos desta. Portanto, resta-se caracterizada a transferência da parte substancial do fundo de comércio, constituído por bens do ativo imobilizado e transferência de clientes, tendo a impugnante, na qualidade de sucessora, continuado a exploração da mesma atividade da sucedida, que encerrou suas atividades no local.

Continua seu raciocínio, nos seguintes termos:

É fato que a aquisição de bens isolados não configura sucessão empresarial, como afirma a impugnante. Contudo, não é essa a realidade que se apresenta. O

que se verifica é que a impugnante adquiriu, sim, uma universalidade, sendo esta a parte substancial do fundo de comércio da sucedida, assumindo seu ativo e os benefícios advindos de sua organização empresarial. Foi realizado vultoso investimento em bens de ativo imobilizado (tanques de captação e resfriamento de leite), deixando tais bens em comodato com os mesmos clientes da sucedida, se valendo de uma organização promovida por esta para se beneficiar de tal posição consolidada e auferir os lucros, assumindo clientela e dando continuidade à mesma atividade antes exercida.

Por fim, o Fisco assegura que *“se baseou em farta rede de indícios e de elementos probatórios para firmar o entendimento no sentido de que se trata de sucessão empresarial que autoriza a inclusão da impugnante no polo passivo da demanda em questão, na qualidade de responsável solidária, tudo em perfeita consonância com o que dispõe o Art. 133, I, do CTN”*.

Para melhor análise da questão, cumpre trazer o teor do art. 133, inciso I do CTN:

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;

(Grifou-se)

Observa-se que esse artigo cita os termos “Fundo de Comércio” e “Estabelecimento Comercial” sem detalhar o conceito de cada um.

Da mesma forma, o art. 1.142 do Código Civil de 2002, que não encontra correspondente no Código Civil de 1916, não é claro em sua definição do que seja estabelecimento. Veja-se:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Assim, para o deslinde da questão é necessário verificar o significado dessas expressões, com base na legislação, doutrina e jurisprudência.

De acordo com a majoritária doutrina pátria, o termo “Fundo de Comércio” recebeu equivalência a “Estabelecimento Comercial”, tratando as expressões como sinônimas, embora, para outros autores, “Fundo de Comércio” representa o complexo do ativo e passivo, dos direitos e obrigações pertinentes a um negócio ou

estabelecimento mercantil, ao passo que o “Estabelecimento” representa o lugar onde o comerciante exercita o comércio e administra os seus negócios.

Destaca-se o posicionamento de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery a respeito dessa matéria (Código Civil Comentado e Legislação Extravagante-3ª Edição-São Paulo. Ed. RT, 2005. P.594.), demonstrando o entendimento majoritário:

“Estabelecimento empresarial é o complexo de bens, materiais e imateriais, organizados pelo empresário ou sociedade empresária, para o fim de exercício da empresa (que é uma atividade). Esses bens devem estar organizados para a atividade da empresa, vale dizer, devem ter escopo produtivo bem como ligação intrínseca entre si - ligação funcional - para que possam constituir-se e caracterizar-se como integrantes do estabelecimento. Um conjunto ou agrupamento de bens isolados, sem a ligação funcional, em princípio não se caracteriza como estabelecimento, mas sim como integrante do patrimônio do empresário ou da sociedade empresária. O estabelecimento empresarial (ou fundo de comércio) não pode ser confundido com o patrimônio da sociedade.”

(Grifou-se)

Observa-se que há menção sobre a natureza dos bens como materiais (corpóreos) e imateriais (incorpóreos). Essa distinção é feita, pelos autores, da seguinte forma:

“Consideram-se como bens, que, juntos e ligados funcionalmente ao escopo-fim da atividade empresarial, formam o denominado complexo organizado, vale dizer, o estabelecimento, o imóvel onde se localizar a sociedade empresária, os signos e nome comercial, a clientela ou freguesia, direito à locação comercial (ponto comercial), direitos de propriedade industrial ou artística (tais como patentes, marcas de comércio e de fábrica, desenhos e modelos industrial), material e móveis necessários às atividades comerciais e industriais (...).” (Grifou-se)

Da leitura desses comentários, percebe-se que os autores consideram que o fundo de comércio é uma **união de bens materiais e imateriais**, que, agindo em conjunto, possibilitam o exercício da empresa.

Outra manifestação no mesmo sentido é do magistrado Francisco Rocha de Barros (Comentários à Lei do Inquilinato, São Paulo, Saraiva, 1995, P. 244), que, lembrando lição de Pedro Nunes em seu 'Dicionário de Tecnologia Jurídica', diz que fundo de comércio seria:

“conjunto de bens corpóreos e incorpóreos ou uma universalidade de coisas e direitos, ativos e passivos - *universitas facti* - que constituem o patrimônio do comerciante: as mercadorias, os móveis e semoventes, os utensílios, o título, o ponto e a fama do estabelecimento que ele explora; a sua freguesia e clientela, o contrato de locação, o nome comercial, as patentes de invenção, o registro de marca de indústria e de comércio, etc.”
(grifou-se)

Em precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o Desembargador Federal Vilson Darós, em julgamento do Agravo nº 2002.04.01.011999-9, acórdão publicado em 06.08.02, ao abordar o assunto, recorre à definição do doutrinador Fábio Ulhoa Coelho:

O FUNDO DE COMÉRCIO, OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL, É, POR DEFINIÇÃO, O CONJUNTO DE BENS NECESSÁRIOS AO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE COMERCIAL. NA LIÇÃO DE FÁBIO ULHOA COELHO (IN MANUAL DE DIREITO COMERCIAL, ED. SARAIVA, 5ª EDIÇÃO, 1994), “QUANDO O COMERCIANTE REÚNE BENS DE VARIADA NATUREZA, COM AS MERCADORIAS, MÁQUINAS, INSTALAÇÕES, TECNOLOGIA, PRÉDIO ETC., EM FUNÇÃO DO EXERCÍCIO DE UMA ATIVIDADE, ELE AGREGA A ESTE CONJUNTO DE BENS UMA ORGANIZAÇÃO RACIONAL QUE IMPORTARÁ EM UM AUMENTO DO SEU VALOR **ENQUANTO CONTINUAREM REUNIDOS**” (GRIFO NO ORIGINAL).

O ESTABELECIMENTO COMERCIAL CONSTITUI, PORTANTO, UMA UNIVERSALIDADE, E, COMO UM BEM DO PATRIMÔNIO DO COMERCIANTE, NÃO SE CONFUNDE COM A SOMATÓRIA DOS BENS QUE O COMPÕEM, **DE FORMA QUE CADA UM DELES, ISOLADAMENTE, (O PRÉDIO, AS MERCADORIAS, AS MÁQUINAS ...)** NÃO CONSTITUI FUNDO DE COMÉRCIO. (GRIFOU-SE)

Já o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, por meio do Processo nº 0537321-04.2005.8.13.0647, 15ª Câmara Cível do TJMG, Rel. Des. Bittencourt Marcondes, DJ: 11/03/08, utiliza definição proveniente do Dicionário Aurélio, nos mesmos moldes das definições já relacionadas, conforme apresentado a seguir:

“O CONCEITO DE FUNDO DE COMÉRCIO ENCONTRADO NO DICIONÁRIO AURÉLIO É O SEGUINTE, IN VERBIS: 'CONJUNTO DE BENS E DIREITOS, TANGÍVEIS OU NÃO, QUE CONSTITUEM O PATRIMÔNIO DO COMERCIANTE (**INSTALAÇÕES, MERCADORIAS, NOME E PONTO DO ESTABELECIMENTO, FREGUESIA, ETC.**)'.”
(GRIFOU-SE)

Sob o prisma do direito tributário, cumpre reproduzir excertos do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 2 de 1972, que trata da matéria no mesmo sentido abordado, ratificando entendimentos doutrinários:

Resta examinar o que seja "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial". **Essas expressões são sinônimas.** "Fundo de comércio" é expressão importada do francês "fonds de commerce" que

corresponde à expressão vernácula "estabelecimento comercial." **Designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio.** "É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer seus elementos" (Bento de Faria. Direito Comercial; Hanus, Études du fonds de commerce). (Grifou-se)

Posteriormente, a Receita Federal editou o Parecer Normativo nº 20 de 1982, no qual ratificou esse entendimento definindo que:

"ocorre sucessão empresarial quando há aquisição de universalidade constituída por estabelecimento comercial ou fundo de comércio, **assumindo o adquirente o ativo e passivo de firma ou sociedade.**" (Grifou-se)

Após essa abordagem, cumpre, agora, analisar o presente caso, aplicando os conceitos apresentados, para verificar se, de fato, cabe a responsabilidade solidária da Coobrigada, para responder pelo crédito tributário em questão, em razão de sucessão empresarial.

Pelas informações constantes dos autos, fornecidas tanto pelo Fisco quanto pela Impugnante, verifica-se que é fato incontroverso que a Autuada vendeu, à empresa Laticínios Bela Vista, parte dos bens de seu ativo imobilizado, tanques destinados a captação e resfriamento de leite, os quais se encontravam instalados em diversas propriedades rurais, a título de comodato, conforme demonstram o Requerimento de fls. 82 e as notas fiscais de venda de fls. 106/141.

Verifica-se, ainda, que tais bens não foram retirados das propriedades rurais, continuando a empresa Laticínios Bela Vista a captar leite, provavelmente, dos mesmos fornecedores da Autuada.

Insta esclarecer, que nesse ramo de atividade, usualmente os tanques de resfriamento de leite são instalados nas denominadas cabeceiras de linha, que é o ponto de interseção do trânsito de diversos produtores e estrategicamente o melhor local para a captação daquela comunidade de produção leiteira.

Assim, os equipamentos são disponibilizados na propriedade rural de um dos produtores da região (comodatário) e mediante contrato o laticínio proprietário do maquinário, fica responsável pela coleta e controle da produção diária, própria e dos vizinhos, também signatários de contratos de fornecimento de leite com a comodante.

Noutro momento, em horários controlados pela contratante/industrial, um veículo transportador cadastrado capta a produção do período e a destina à produção industrial, promovendo o acerto de contas ao final do mês ou de outro prazo preestabelecido.

O Fisco entende que a empresa Laticínios Bela Vista deve responder, por solidariedade, pelos tributos devidos pela Autuada, nos termos do art. 133, inciso I do CTN, por ter sido configurada a sucessão empresarial, uma vez que a empresa

Laticínios Bela Vista adquiriu parte substancial do fundo de comércio da Autuada e continuou a exploração das respectivas atividades sob outra razão social.

Induidoso o procedimento de aquisição dos bens ligados a parte substancial do negócio praticado pelas envolvidas, como diligentemente demonstra a Fiscalização nos autos. Entretanto, como alhures estampado, a completude negocial envolvendo o considerado “fundo de comércio”, mesmo que parcial, carece de comprovação fática.

Portanto, a comprovação da aquisição dos equipamentos da Autuada pela Coobrigada, prescinde da prova da manutenção dos mesmos fornecedores de leite para os locais onde se encontram instalados tais equipamentos, para os fins da caracterização do disposto no art. 133 do CTN, retromencionado.

Ressalta-se, que a aquisição de parte do fundo de comércio deve sempre ser suscetível de produzir o efeito previsto no citado dispositivo, caso contrário, estariam os entes tributantes submetidos a possíveis distorções programadas com a finalidade de burlar a norma. Exemplo prático desse pressuposto pode ser visualizado, no caso hipotético levantado da tribuna pelo representante da Fazenda Pública Estadual, em que uma empresa de grande renome resolve vender para um grupo a sua famosa e consolidada marca e para um outro, sem vínculo com o primeiro, o seu parque industrial com sua carteira de fornecedores e clientes.

Nota-se nessa hipotética simulação a cisão negocial e, caso venham os adquirentes dar continuidade às atividades da vendedora, cada qual deve responder por sua parcela de responsabilidade, proporcionalmente à parte adquirida, como se percebe, com relativa dificuldade de ajustamento entre as partes, caso não prevista nos contratos.

Apenas a título de comentário, observa-se que, de acordo com os documentos anexados aos autos às fls. 30/51 (Protocolo de Intenções e Regimes Especiais), a atividade da Autuada não era restrita à preparação de leite, pois houve implantação de unidade industrial para produção de leite condensado, queijo, leite em pó, dentre outros.

Portanto, certamente o ativo imobilizado da Autuada não se limitava a tanques de captação e resfriamento de leite, instalados nas propriedades de seus fornecedores, a título de comodato.

Entende-se, também, que, ao contrário do raciocínio fiscal, a Coobrigada Laticínios Bela Vista não continuou desenvolvendo a mesma atividade da Autuada, uma vez que a empresa já exercia a atividade de fabricação de laticínios.

Certamente ela renovou os contratos com os fornecedores da Autuada, mantendo nos produtores rurais comodatários, a instalação dos tanques adquiridos da Autuada, de certo, por economia de custo, pois tanto o produtor rural quanto a nova proprietária dos tanques (Laticínios Bela Vista) tinham total liberdade de manter ou desfazer o acordo de fornecimento/compra de leite e contrato de comodato de equipamentos.

Ressalta-se que não há nos autos qualquer comprovação de que a Autuada foi integralmente substituída em suas atividades de coleta de leite pela Coobrigada e nem que “*todos os clientes atendidos pela Biolac passaram a ser atendidos pela impugnante*”, como afirmado pelo Fisco em sua manifestação fiscal.

No tocante aos “Termos de Penhora e Avaliação”, lavrados em novembro e dezembro de 2015, trazidos pela Defesa às fls. 285/288, tendo o sócio da Autuada, Amir de Araújo Pena, sido devidamente intimado e nomeado fiel depositário, verifica-se que tais documentos apenas corroboram com a informação do próprio Fisco de que houve venda de **apenas parte do fundo de comércio** da Autuada, uma vez que a empresa ainda era proprietária do imóvel localizado à Rua Riachuelo, nº 1.111, bairro Boa Vista, cidade de Monte Carmelo/MG, que compõe, dentre outros itens, o fundo de comércio da Autuada.

Conclui-se, então, que o fato de alguém adquirir equipamentos de um estabelecimento industrial (parte do fundo de comércio) não constitui, por si só, razão para se transferir o ônus tributário da pessoa do vendedor para a do comprador, resta comprovar a manutenção da relação com os fornecedores.

Cumprе salientar que, de fato, a responsabilidade tributária em exame não se presume, sendo necessária a comprovação da aquisição do fundo de comércio, cujo entendimento se encontra expresso em decisões judiciais, como:

TJ-PR - APELAÇÃO CÍVEL AC 7334670 PR 0733467-0 (TJ-PR)

DATA DE PUBLICAÇÃO: 12/04/2011

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL - INDÍCIOS DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA - EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONADA CONTRA SOCIEDADE INSTALADA NO MESMO LOCAL, SOB ALEGAÇÃO DE SUCESSÃO, NOS TERMOS DO ART. 133 DO CTN - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL NÃO CARACTERIZADA - AUSÊNCIA DE PROVA DA SUPOSTA SUCESSÃO - NÃO DEMONSTRAÇÃO DE FORMA ROBUSTA DA AQUISIÇÃO DO FUNDO DO COMÉRCIO - O DESEMPENHO DA MESMA ATIVIDADE NO LOCAL QUE, POR SI SÓ, NÃO CARACTERIZA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA - LOCAÇÃO DO IMÓVEL DA EXECUTADA E ATIVIDADE DO MESMO RAMO NÃO CARACTERIZAM AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO - PRECEDENTES - ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS - SENTENÇA REFORMADA COM PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA DEVEDOR INICIAL - INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS - RECURSO PROVIDO. 1 - A RESPONSABILIDADE DO ART. 133 DO CTN OCORRE PELA AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO, OU SEJA, PRESSUPÕE A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE COM TODOS OS PODERES INERENTES AO DOMÍNIO, O QUE NÃO SE CARACTERIZA PELA CELEBRAÇÃO DE CONTRATO DE LOCAÇÃO, AINDA QUE MANTIDA A MESMA ATIVIDADE EXERCIDA PELO LOCADOR. PRECEDENTE: RESP 108.873/SP, REL. MINISTRO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/03/1999, DJ 12/04/1999 P. 111 2 - **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO, PREVISTA NO ART. 133 DO CTN, NÃO SE PRESUME; PARA TANTO, EXIGE-SE A COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO, SENDO INVIÁVEL A SUA CARACTERIZAÇÃO FUNDADA EM MERA PRESUNÇÃO.** (AGRG NO RESP 601.977/RJ, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 23/08/2005, DJ 19/09/2005, P. 189) (GRIFOU-SE)

Pelo exposto, verifica-se que o Fisco não carrou aos autos comprovação de que houve a aquisição de parte do fundo de comércio da Autuada pela empresa Laticínios Bela Vista Ltda., não logrando êxito em demonstrar a vinculação dos produtores fornecedores, comodatários ou não, com a adquirente. A demonstração de aquisição dos equipamentos e suposta manutenção dos contratos de comodato, não demonstrados nos autos, são insuficientes para a manutenção das pretensões dos autos.

Por fim, insta realçar, que apesar de ter constado na decisão da Câmara o não reconhecimento *da decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário*, esta questão não foi levantada pela Impugnante nestes autos, tão somente em outros seis processos dos oito que foram julgados nesta sentada. Outrossim, ressalta-se que o fato não interfere no contexto geral da decisão, é inoperante diante dos fatos reais e não traz prejuízo a qualquer das partes.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do polo passivo da obrigação tributária a Impugnante Laticínios Bela Vista Ltda. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Durval Júlio da Silva Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 30 de agosto de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

T