

INSPER
LL.M. em Direito Tributário

Márcia Cristina Costa Dias

**Responsabilidade tributária na aquisição de carteira de clientes de
operadoras de planos de saúde.**

São Paulo
2017

Márcia Cristina Costa Dias

**Responsabilidade tributária na aquisição de carteira de clientes de
operadoras de planos de saúde.**

Trabalho de conclusão de curso para aprovação na
disciplina de Monografia II de LL.M. em Direito
Tributário pelo INSPER.

Orientador: Professor Régis Fernando Ribeiro
Braga

**São Paulo
2017**

DIAS, Márcia Cristina Costa

Responsabilidade tributária na aquisição de carteira de clientes de operadoras de planos de saúde.

Márcia Cristina Costa Dias – São Paulo – 2017

Trabalho de conclusão do curso de LL.M. em Direito Tributário pelo INSPER, 2017.

Orientador: Régis Fernando Ribeiro Braga

Responsabilidade Tributária. 2. Aquisição de carteira. 3. Planos de saúde

Márcia Cristina Costa Dias

**Responsabilidade tributária na aquisição de carteira de clientes de
operadoras de planos de saúde.**

Trabalho de conclusão de curso para aprovação
na disciplina de Monografia II de LL.M. em
Direito Tributário pelo INSPER - Instituto de
Ensino e Pesquisa.

Data de Aprovação: ___/___/_____

Orientador: Régis Fernando Ribeiro Braga

**São Paulo
2017**

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo a análise da eventual caracterização de responsabilidade tributária na alienação de carteiras de clientes entre operadoras de planos de saúde, inclusive sobre a possibilidade de entendimento de existência de sucessão empresarial entre as operadoras envolvidas na operação.

O tema mostra-se relevante em decorrência dos escassos precedentes jurisprudenciais sobre a matéria, além previsões legais tributárias genéricas que não se adequam especificamente à operação de alienação de carteiras de clientes de planos de saúde. A relevância igualmente consiste no fato de que a responsabilidade tributária na operação estudada poderá trazer impactos inclusive de natureza social, ante a possibilidade de aumento dos valores das mensalidades dos planos de saúde cobrados pelas operadoras a seus clientes.

A análise do tema será baseada no entendimento da doutrina e da jurisprudência relativamente à interpretação da legislação e sua aplicação nas operações de alienações de carteiras de clientes, seja quando esta ocorre de forma voluntária entre as operadoras ou através de sua forma compulsória, decorrente de determinação da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Sucessão Empresarial. Carteira de Clientes. Planos de Saúde.

ABSTRACT

This end of course paper aims to analyze the possible characterization of tax liability in the sale of client portfolios between health plan operators, including the study about the business succession among the operators involved in the mentioned operation.

The subject addressed is relevant due to the scarce jurisprudential precedents about the issue, besides generic tax legal provisions that are not specifically adapted to the mentioned business operation. It is also relevant because the possible tax liability in the operation studied may bring social consequences, due to the possibility of increasing the fees charged by the operators to their clients.

The study will be based on the doctrine and jurisprudence regarding the interpretation of the tax law and its application in the operations of sales of client portfolios, either when it occurs voluntarily between the operators or through its compulsory form, resulting from determination of the Brazilian government.

Key Words: Tax Liability. Business Succession. Client Portfolio. Health Plan.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	10
2.1 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.....	10
2.2 Conceito de Fundo de Comércio e de Estabelecimento Empresarial.....	12
3 ALIENAÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES DE OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE.....	20
3.1 Responsabilidade tributária na alienação de carteira de clientes, quando da alienação simples, alienação conjunta de carteira de clientes e demais ativos, em transferência voluntária ou compulsória.....	26
3.2 Aquisição de carteira de clientes em leilão regulado pela ANS.....	32
3.3 Fraude na alienação de bens ou rendas após inscrição de crédito tributário em Dívida Ativa.....	34
3.4 Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes das pessoas jurídicas envolvidas.....	37
4 CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

A alienação de carteiras de clientes entre operadoras de planos de saúde é operação bastante comum no meio empresarial e consiste na aquisição onerosa parcial ou total do portfólio de clientes de determinada operadora por outra de igual atividade. A operação pode ocorrer em virtude de negociação voluntária entre as partes ou, ainda, de forma compulsória com mediação da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS.

Na sistemática voluntárias, as operadoras de planos de saúde negociam livremente o valor a ser pago pela operação, podendo envolver igualmente a aquisição de ativos fixos, como imóveis em que localizados hospitais ou clínicas, bem como maquinários. Por outro lado, a alienação compulsória decorre de determinação da ANS, com o objetivo de proteger os usuários de planos de saúde em caso de, por exemplo, constatação de que uma determinação operadora não possui condições satisfazer integralmente as suas obrigações contratuais aos seus clientes.

É comum que as referidas operações sejam consideradas pelo Fisco como sucessão empresarial e, assim, estabeleça-se a responsabilidade tributária do adquirente relativamente aos créditos tributários constituídos contra o alienante da carteira, existindo, inclusive, precedentes jurisprudenciais que entendem haver a responsabilidade tributária por suposta configuração de fraude, pois haveria o esvaziamento do patrimônio da operadora alienante.

Diante do referido cenário, faz-se necessário um estudo aprofundado sobre o tema para fins de analisar se, de fato, a operação configura sucessão empresarial, ou mesmo fraude, de forma a atrair a responsabilidade tributária do adquirente da carteira de clientes do plano de saúde. Tal situação é ainda mais crítica quando a alienação é compulsória por determinação da ANS, pois, via de regra, a aquisição da carteira tem como finalidade primordial resguardar o interesse dos cidadãos que são usuários do plano.

Não obstante o caráter inclusive social da operação, é comum que seja aplicado o entendimento no sentido de que estaria configurada a responsabilidade tributária do alienante como forma de proteger os interesses fazendários, não obstante a alienação de carteira dever ser estudada caso a caso para fins de enquadramento na previsão constante no Código Tributário

Nacional – CTN, o qual pressupõe a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial para configurar a responsabilidade tributária.

Dessa forma, analisar-se-á a previsão legal a respeito do assunto, bem como o entendimento jurisprudencial usualmente aplicado às mencionadas operações, através do estudo detalhado acerca do conceito de fundo de comércio e estabelecimento comercial, aplicados aos casos de aquisição de carteira de clientes de forma voluntária ou compulsória, inclusive com ou sem a também alienação de ativos fixos da operadora alienante.

No decorrer do estudo, igualmente serão analisadas as possibilidades de configuração de fraude, o que também atrairia a responsabilidade tributária, além da responsabilidade pessoal dos sócios e gerentes pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica operadora do plano de saúde.

Diante de tais considerações, o presente estudo partirá da análise de conceitos previstos na legislação tributária e civil, enquadrando-os, ou não, na previsão de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional – CTN relativamente às operadoras adquirentes de carteiras de clientes de planos de saúde, seja tal operação decorrente da modalidade voluntária ou compulsória.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

No âmbito do Direito Tributário e, inicialmente, excluindo-se eventuais casos de fraudes ou infrações diversas, a responsabilidade tributária decorre da configuração da sucessão empresarial prevista expressamente no Código Tributária Nacional - CTN, o qual possui um capítulo específico (Capítulo V) para disciplinar o assunto.

Em seus artigos 129 a 133, o CTN estabelece as normas gerais a serem aplicadas às hipóteses de sucessão. Nos quatro primeiros dispositivos, que não serão detalhados no presente estudo por não possuir relação direta com o tema em análise, o legislador estabelece hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão em casos de impostos sobre propriedade quando da alienação de bens, em casos de inventário ou partilha e em casos de fusões ou transformações societárias.

Contudo, no artigo 133, o CTN trata da responsabilidade tributária daquele que adquire de outra pessoa fundo de comércio ou estabelecimento comercial, na forma a seguir:

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;

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.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

Como dispõe o artigo em questão, é possível haver responsabilidade tributária de uma terceira pessoa, física ou jurídica, na hipótese em que ela adquira da empresa devedora seu fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, desde que continue a exploração da atividade, ainda que sob distinta alcunha. Em tal situação, o adquirente passa a ser responsável por dívidas anteriores à aquisição daquele patrimônio, excepcionando a regra geral em matéria tributária de necessária vinculação ou conexão do sujeito passivo com o fato gerador.

Há, portanto, para estabelecimento da responsabilidade tributária por sucessão tratada no artigo 133 do CTN, a necessidade de ocorrência simultânea de dois requisitos: alienação do fundo de comércio ou estabelecimento comercial e continuidade da exploração do negócio pelo adquirente.

Importante observar que a alienação mencionada que implica em responsabilidade tributária do adquirente é a alienação de “fundo de comércio” ou de “estabelecimento comercial, industrial ou profissional”. Não é, portanto, uma alienação qualquer que implica em responsabilidade tributária, mas apenas a alienação de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial.

As expressões “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial” não encontram definição expressa na legislação tributária, embora haja várias menções ao longo de diversos diplomas tributários, como na Lei Complementar nº 87/96, que regula o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, assim como na Lei Complementar nº 116/03, que trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, e no próprio Código Tributário Nacional.

Tais menções, contudo, não são suficientes para definir os institutos, fazendo-se imprescindível a análise detalhada dos conceitos previstos no Direito Privado, assim como as definições usualmente adotadas pela doutrina e o entendimento aplicado pela jurisprudência pátria.

2.2 Conceito de Fundo de Comércio e de Estabelecimento Empresarial.

Considerando que as normas tributárias não disciplinam o conceito das expressões “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial”, faz-se necessário buscar a correta definição dos termos no Direito Privado, inclusive porque o próprio Código Tributário Nacional afirma que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, conforme disposto em seu artigo 110, nos seguintes termos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O Código Civil, embora não trate de fundo de comércio, define estabelecimento como sendo todo complexo de bens organizado para o exercício da atividade empresária:

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

O diploma civil tende, portanto, a uma definição universalista do conceito de estabelecimento, conceituando-o no seu conjunto. A universalidade do conceito de estabelecimento comercial é adotada praticamente de forma unânime pela doutrina, muitas das vezes tratando o fundo de comércio por seu sinônimo.

Para Oscar Barreto Filho¹, estabelecimento “é o complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”. Em idêntico sentido, André Luiz Santa Cruz Ramos afirma, à luz da doutrina de Vera Helena de Mello Franco, tratando fundo de comércio por sinônimo de estabelecimento:

Trata-se, em suma, de todo o conjunto de bens, materiais ou imateriais, que o empresário adota na sua atividade. (...) Portanto, o local onde o empresário exerce suas atividades – ponto de negócio – é apenas um

¹ BARRETO FILHO, Oscar. Teoria do estabelecimento comercial. São Paulo: Max Limonad, 1964. p. 73

dos elementos que compõem o estabelecimento empresarial, o qual, como visto, é composto também de outros bens materiais (equipamentos, máquinas, etc.) e até mesmo bens imateriais (marca, patente de invenção, etc.)²

Para Fábio Ulhoa Canto, porém, há de se distinguir o conceito de estabelecimento comercial, enquanto conjunto de bens com destinação comum, do fundo de comércio, por ele nominado de “fundo de empresa”, este entendido como o sobrevalor agregado ao conjunto de bens por força de sua capacidade de gerar lucro:

Registro que não é correto tomar por sinônimos “estabelecimento empresarial” e “fundo de empresa”. Este é um atributo daquele; não são, portanto, a mesma coisa. Precise-se: o estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para explorar uma atividade econômica, e o fundo de empresa é o valor agregado ao referido conjunto, em razão da mesma atividade.

Há, ainda, posições que entendem ser o fundo de comércio, na verdade, a representação de um “direito a uma clientela”, de forma que, no momento que uma pessoa adquire o direito de exploração da atividade comercial desenvolvida por outra, prestando serviços ou fornecendo mercadorias para a mesma clientela, ocorre, em tese, a aquisição do fundo de comércio.

Tal posição, cuja ampla definição comporta, por óbvio, um enquadramento de um maior leque de opções, é apresentada, por exemplo, por Melissa Guimarães Castello, em trabalho apresentado no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado:

Adotando-se este conceito de fundo de comércio, intimamente atrelado à transferência da clientela de uma empresa para a outra, seria desnecessária a aquisição de bens materiais ou do estabelecimento comercial pela sucessora, sendo possível o reconhecimento de sucessão empresarial nos casos em que restar demonstrado que a nova empresa desenvolve a mesma atividade econômica da anterior, e tem substancialmente os mesmos clientes. Para a Fazenda Pública, esta prova poderia ser feita através da comparação de notas fiscais emitidas por ambas as empresas, por amostragem.³

² RAMOS, André Luiz Santa Cruz. Curso de Direito Empresarial: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4ª Edição. Salvador: JusPodivm. 2010. P. 100

³ CASTELLO, Melissa Guimarães. Sucessão empresarial em direito tributário – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e do TJRS. Tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado

Tem-se, portanto, que a teoria adotada pela doutrina majoritária e pelo Código Civil caminha no sentido de entender o estabelecimento comercial como uma universalidade de fato, concebendo-o como uma unidade de bens, materiais e imateriais, criada por força da vontade de seu titular.

Independentemente de ser ou não “estabelecimento comercial” e “fundo de comércio” expressões sinônimas, em ambas as definições se encontra latente uma ideia de universalidade de bens. Isto é, o estabelecimento comercial não compreende isoladamente o imóvel utilizado pela empresa, seu maquinário, patentes, marcas ou localização do empreendimento, mas por todos estes elementos conjuntamente considerados.

Nesse ponto, é importante observar que, quando essa transferência se dá de forma onerosa, igualmente fica caracterizado o trespasse, situação em que o estabelecimento empresarial deixa de integrar o patrimônio de um empresário alienante e passa a compor a titularidade do adquirente, conforme possibilitado pelo artigo 1.143 do Código Civil:

Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

Independente da questão da sucessão no âmbito do direito privado, tem-se que o trespasse se enquadra perfeitamente no artigo 133 do Código Tributário Nacional como situação ensejadora de responsabilidade tributária do adquirente por sucessão empresarial.

Na verdade, o trespasse é justamente a essência da “alienação a qualquer título do estabelecimento comercial” mencionada pelo citado artigo do CTN. Trata-se de instrumento particular no qual ocorre a efetiva transferência da universalidade do estabelecimento comercial.

Para fins tributários, apesar do entendimento doutrinário no sentido de que o fundo de comércio e o estabelecimento comercial estariam configurados por todos os bens da empresa, é coerente o raciocínio de que não é preciso necessariamente que a alienação recaia sobre 100% (cem por cento) dos bens corpóreo e incorpóreos do alienante. Caso assim o fosse, a venda de

todos os ativos, exceto apenas um item pouco significativo, afastaria a configuração de sucessão empresarial, o que não seria razoável.

A partir desse raciocínio, conclui-se que, para fins de configuração da alienação do fundo de comércio de forma a atrair a responsabilidade tributária, deve ser considerada a alienação do conjunto dos mais relevantes bens da empresa, corpóreos e incorpóreos, constituindo uma unidade econômica, ainda que tal conjunto não corresponda necessariamente a 100% dos bens, mas ao seu patrimônio mais substancial, que permita a caracterização da unidade econômica para o mesmo fim a que se prestava antes.

Os tribunais pátrios igualmente já se posicionaram diversas vezes no sentido de que a alienação do fundo de comércio apenas se dá com a aquisição desse conjunto de bens corpóreos e incorpóreos que constituem a essência da empresa, organizados de tal forma a possibilitar adequadamente a exploração da sua atividade econômica:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. 1 - A sucessão do fundo de comércio pressupõe que os bens organizados estrategicamente pelo empresário - imóvel, equipamentos, tecnologia, mercadorias - sejam transferidos em bloco a terceiro, que, ao assumir a própria garantia dos credores do alienante, passa a responder pelos débitos (artigo 133 do CTN). 2 - Não comprovada a aquisição de fundo de comércio, não prospera a tese de sucessão empresarial para fins de responsabilidade tributária, apesar das empresas atuarem no mesmo ramo comercial e no mesmo endereço. 3 - Agravo de instrumento desprovido. (TRF3 – Agravo de Instrumento nº 0008268-62.2016.4.03.0000 – DJE 20/09/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. ART. 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. Para a configuração da responsabilidade prevista no art. 133 do CTN, é necessária a comprovação (i) de aquisição do conjunto de bens ou do estabelecimento comercial, (ii) de continuidade na sua exploração e, ainda, (iii) de que a pessoa que transferiu os bens ou o estabelecimento comercial cessou suas atividades ou prosseguiu com elas, ou iniciou novas atividades no mesmo ou noutro ramo, a contar da alienação, no prazo definido no dispositivo legal citado. 2. Admite-se a comprovação mediante indícios suficientes - que demonstrem a aquisição do fundo de comércio e a continuidade na exploração do negócio -, a fim de autorizar a responsabilidade por sucessão nos termos do art. 133 do

CTN, o que não se configura nos autos. 3. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF1 – Agravo de Instrumento 003162766201440100001 – DJE 15/08/2016)

Dessa forma, tem-se, em conclusão, que a responsabilidade tributária por sucessão empresarial descrita no artigo 133 do Código Tributário Nacional depende da ocorrência simultânea de uma alienação a qualquer título, de um estabelecimento comercial, entendido como o conjunto de bens de titularidade da empresa, permanecendo a adquirente na exploração da atividade, independente da denominação.

Por via de consequência, já que a sucessão empresarial para fins de atribuição de responsabilidade tributária deve sempre ser baseada na alienação, a qualquer título, do conjunto dos principais bens que compõem o estabelecimento comercial da empresa, conclui-se que é insuficiente, para tanto, a simples venda de parte de seu ativo que não represente a substância da empresa. Mesmo raciocínio se aplica à mera exploração do mesmo objeto social no local anteriormente utilizado por outra empresa.

Nesse sentido, são fartos os excertos jurisprudenciais que afastam a caracterização da responsabilidade tributária quando inexistente caracterização da alienação do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, não bastando a simples continuidade na exploração das atividades.

A jurisprudência federal, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, inclina-se, como bem observa Melissa Guimarães Castello⁴, para um entendimento mais restritivo do artigo 133 do Código Tributário Nacional, alinhado com a literal dicção do dispositivo.

Veja-se como exemplo os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133 DO CTN. CONTRATO DE LOCAÇÃO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. 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

⁴ CASTELLO, Melissa Guimarães. Sucessão empresarial em direito tributário – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e do TJRS. Tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado

inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador” (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 19/2/2010). 2. Recurso especial provido. (REsp 1293144/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 26/04/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. COMPETÊNCIA DO RELATOR. SUCESSÃO EMPRESARIAL PARA FINS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO OU DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. 1. Na vigência do CPC/1973, o relator podia sim dar provimento ao recurso contra decisão em confronto com a jurisprudência dominante no STJ (art. 557, § 1º-A), como é o caso. 2 Não está suficientemente comprovada a aquisição de "fundo de comércio" ou do "estabelecimento comercial" pela executada Nova Era Comercial de Tintas, de modo a configurar a sucessão empresarial descrita no art. 133 do CTN. 3. O funcionamento da executada Nova Era no mesmo endereço onde funcionou a executada originária Tintas Alves decorre de contrato de locação celebrado entre a primeira e Ieda Maria Silva Pereira evidentemente não configura sucessão empresarial. O art. 133 do CTN exige "aquisição" do fundo de comércio ou do estabelecimento (REsp 1.140.655-PR, r. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma/STJ em 17/12/2009). 4. Pouco importa que o representante legal da executada originária Comercial de Tintas Alves seja pai dos sócios da Nova Era, como indicado na certidão da oficiala de justiça. Mesmo porque a prova de filiação somente se faz mediante certidão de nascimento (Código Civil, art. 1.603). 5. Ademais, "a imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas está atrelada à averiguação concreta dos elementos constantes do art. 133 do CTN, não bastando meros indícios da sua existência" (REsp 844.024-RJ, r. Ministro Castro Meira, 2ª Turma/STJ em 12.09.2006). 6. A responsabilidade tributária por sucessão não se presume: exige a comprovação da aquisição do fundo de comércio, sendo insuficiente a apresentação de meros indícios fundados no funcionamento de empresa nova no mesmo endereço da devedora originária, explorando o mesmo ramo de atividade econômica. 7. Agravo interno da União/exequente desprovido. (TRF 1 - AGRAVO 0062074-71.2013.4.01.0000 - e-DJF1 DATA:10/06/2016)

Observe-se igualmente que os precedentes acima deixam evidenciado que a locação do imóvel em que funcionava o alienante da carteira de clientes não influencia na análise da aquisição do fundo de comércio que enseja a responsabilidade tributária, tendo em vista que apenas deve ser considerada a aquisição da propriedade em si, “com todos os poderes inerentes ao domínio”.

Entretanto, a mesma jurisprudência admite, para configuração da ocorrência da alienação do estabelecimento comercial ou do fundo de comércio, o recurso a indícios e provas convincentes da aquisição, uma vez que na maior parte das vezes não há a devida formalização da operação, mas a ocorrência de uma alienação “de fato” do fundo de comércio.

Por tal razão, Sacha Calmon Navarro Coelho fala em presunção de sucessão, ao consignar que “importa gizar que a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso)⁵”.

Assim, também é possível ver diversos julgados nos quais o Judiciário entendeu estar presente a sucessão empresarial capaz de atrair responsabilidade tributária, mesmo quando não havia prova concreta da efetiva aquisição da universalidade de bens.

Em tais casos, é possível ver que os Tribunais muitas vezes admitem a sua ocorrência mesmo quando evidentes apenas a aquisição de parte dos bens da empresa, desde que sob fundados receios, sobretudo quando há coincidência de sócios.

Há diversos julgados nesse sentido⁶, conforme se observa da ementa abaixo transcrita a título ilustrativo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO EMPRESARIAL - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - CTN, ART. 133, I - PRESENÇA DE INDÍCIOS DA SUCESSÃO: CONTINUAÇÃO DA MESMA ATIVIDADE EMPRESARIAL NO MESMO ENDEREÇO. LIAME FAMILIAR ENTRE OS SÓCIOS DA SUCEDIDA E DA SUCESSORA. 1. "Para alegar a sucessão prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional, cabe ao exequente/embargado o ônus de demonstrar que a sucessão existiu sendo que tais provas têm de ser convincentes e examinadas caso a caso" (in AC nº 20050199072179-8, Rel. Convocado Juiz Federal Sílvio Coimbra Mourthé, 6ª Turma Suplementar, in e-DJF1 de

⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 624.

⁶ Vide AG 0806111-63.2015.4.05.0000 (TRF5), 0023903-59.2011.4.03.0000 (TRF3), e 0006829-55.2012.4.03.0000 (TRF3).

22/02/2012). 2. A imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas depende da análise dos aspectos fáticos e probatórios da demanda que representem fortes indícios de sua ocorrência, sendo certo que - cf. orientação do eg. STJ - "Meros indícios de sucessão não são suficientes para imputação de responsabilidade tributária à suposta sucessora" (cf. precedente citado acima). 3. Na hipótese dos autos, há fortes indícios da existência de algum tipo de liame familiar entre os sócios da empresa sucedida (dissolvida irregularmente) e os da sucessora, pois possuem o mesmo sobrenome, sem contar que o sócio gerente da sucedida foi quem se apresentou como representante legal da sucessora e recebeu a citação. Além disso, ambas as empresas, à época da execução, se situavam a pouca distância uma da outra, na mesma rua, e possuem exatamente o mesmo objeto social, o que evidencia que a sucessora está se valendo do ponto comercial e da clientela angariada pela sucedida. 4. Somados todos os indícios, há fortes e suficientes evidências da ocorrência de sucessão empresarial a justificar a extensão, à empresa sucessora, da responsabilidade pelos tributos que a sucedida deixou de recolher. 5. Agravo Regimental da Fazenda Nacional provido, para negar seguimento ao agravo de instrumento da empresa UNIVERSAL PNEUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., mantendo, assim, a decisão do Juízo de 1º grau que autorizara o redirecionamento da execução fiscal à empresa sucessora da devedora original. (TRF1 - Agravo 0045578-30.2014.4.01.0000 - e-DJF1 DATA:13/02/2015)

Da análise do referido julgado conclui-se que a jurisprudência vem adotando entendimento mais amplo, no sentido de que a mera continuidade da atividade, no mesmo local e principalmente quando há identidade de sócios são indícios suficientes para configurar a sucessão empresarial e atrair a respectiva responsabilidade tributária.

Portanto, mesmo que ocorra a aquisição de apenas parte dos bens de uma empresa, a jurisprudência vem aceitando, a depender da análise fática do caso concreto, ser possível a atribuição da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, mesmo que a alienação não corresponda à integralidade dos bens. Não há, todavia, um consenso jurisprudencial acerca de quais bens seriam suficientes para que a sua transferência fosse considerada sucessão.

Assim, fica caracterizada a responsabilidade tributária decorrente da transferência do fundo de comércio nas situações em que há a alienação do conjunto dos principais bens da empresa, sendo necessário analisar caso a caso, de forma que não é suficiente apenas a alienação de determinado bem que não represente, por si só, a unidade econômica do alienante.

3 ALIENAÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES DE OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE.

A Lei nº 9.656/98 estabelece que a carteira de uma operadora de plano de assistência à saúde é “o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o § 1o deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos”⁷.

A alienação da carteira de clientes pode se dar de forma voluntária, por liberalidade da operadora de plano de saúde, ou de forma compulsória, por determinação da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e com sua mediação, de acordo com o artigo 2º da Resolução 112 da ANS:

Art. 2º A operação de alienação de carteira entre as operadoras de planos de assistência à saúde será efetuada das seguintes formas:
I – por ato voluntário da operadora, denominando-se transferência voluntária da carteira; ou
II – por determinação da ANS, através de decisão da Diretoria Colegiada, denominando-se transferência compulsória da carteira.

Na alienação voluntária, a operadora interessada em alienar sua carteira de clientes, qualquer que seja o motivo, deverá negociar com o comprador o respectivo valor e obter autorização prévia da ANS e, cumpridas as formalidades, ocorrerá a transferência dos contratos de cobertura para a empresa adquirente.

Já a aquisição compulsória é determinada pela própria ANS de forma unilateral e obrigatória, nos casos onde haja risco à continuidade do serviço ou aos consumidores, especificamente nos casos de desequilíbrio econômico, anormalidades administrativas,

⁷ Art. 1o Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições
[...]

III - Carteira: o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o § 1o deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos.

§ 1o Está subordinada às normas e à fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS qualquer modalidade de produto, serviço e contrato que apresente, além da garantia de cobertura financeira de riscos de assistência médica, hospitalar e odontológica, outras características que o diferencie de atividade exclusivamente financeira, tais como: [...]

cancelamento da autorização de funcionamento ou como forma de penalidade, conforme dispõe o artigo 9º da Resolução 112 da ANS:

Art. 9º A ANS, por decisão da Diretoria Colegiada, determinará a alienação da carteira das operadoras de planos de assistência à saúde nos seguintes casos:

I – por insuficiência das garantias do equilíbrio financeiro, anormalidades econômico-financeiras ou administrativas graves que coloquem em risco a continuidade ou a qualidade do atendimento à saúde;

II - na vigência de regime de direção fiscal e/ou de direção técnica após análise do relatório circunstanciado contendo análise das condições técnicas, administrativas ou econômico-financeiras que coloquem em risco a continuidade ou a qualidade do atendimento à saúde e justifiquem a medida;

III – em virtude do cancelamento da autorização de funcionamento pela ANS nos termos do art. 25 da RN nº 85, de 2004, Redação dada pela RN nº 100, de 2005; ou

IV – em decorrência de decisão administrativa não sujeita a recurso de aplicação da penalidade prevista no inciso VI do art. 25 da Lei nº 9.656, de 1998.

Uma vez comunicada da determinação, a operadora dispõe de prazo de 30 (trinta) dias, prorrogáveis por mais 15 (quinze), para promover a alienação da sua carteira de clientes, dependendo a efetivação da transferência também de aprovação da ANS.

Não havendo alienação compulsória no prazo, é então realizada oferta pública do cadastro de beneficiários da operadora, procedimento regulado pela Resolução 384/2015 da ANS.

Em suma, tem-se, portanto, que a prática do mercado e a regulação do setor determinam que a alienação da carteira de clientes pode se dar mediante formatos jurídicos e justificativas distintas, com mais ou menos intervenção governamental.

Observe-se, porém, que, para fins de caracterização da sucessão empresarial passível de atribuição da responsabilidade tributária ao adquirente, é irrelevante, como observado no tópico anterior, a que título se deu a alienação do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, dada a expressa redação do já transcrito artigo 133 do CTN.

Isso significa que, qualquer que seja a forma ou mecanismo jurídico ou regulatório através do qual se deu a alienação da carteira de clientes de determinado plano de saúde, não é este fato determinante para caracterização da responsabilidade tributária por sucessão, dado que o referido artigo 133 expressamente fala de alienação a “qualquer título”.

Para tanto, o fato relevante é verificar se alienação da carteira de clientes de uma operadora de plano de saúde é, por si só, caracterizadora da transferência do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial. Em outras palavras, o que importa é saber, como será adiante analisado, se a carteira de clientes equivale ao fundo de comércio para fins de responsabilidade tributária.

Nesse ponto, contudo, é importante mencionar que a Medida Provisória nº 2189-49, de 2001, excetua expressamente a responsabilidade tributária quando a alienação se dá de forma compulsória para evitar danos ao consumidor, atendidas outras condições:

Art. 15. A aquisição de carteira de planos privados de assistência à saúde não caracteriza transmissão de responsabilidade tributária, nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional, desde que sejam asseguradas a todos os participantes da referida carteira as mesmas condições de cobertura assistencial, bem assim a contagem de prazos de carência e de aquisição de benefícios já transcorridos, e a alienação, ainda que a preço simbólico ou a título gratuito:

I - seja efetuada por determinação do órgão competente do Poder Executivo, com a finalidade de evitar danos ao consumidor ou usuário;
II - não implique transferência à adquirente de direitos a receber relativos a operações realizadas ou serviços prestados anteriormente à alienação, ou de qualquer outra parcela do patrimônio da alienante.

Nos termos do dispositivo acima, a alienação compulsória que seja determinada pelo órgão competente do Poder Executivo (no caso, a ANS) com a finalidade de evitar danos ao consumidor ou usuário e que não implique em transferência de direito a receber sobre serviços anteriores à alienação, desde que mantidas as mesmas condições de cobertura assistencial, não implica na responsabilidade tributária do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Importante observar que a razão de ter sido prevista tal exclusão de responsabilidade tributária na referida medida provisória é compreensiva, pois é manifesta a intenção do Poder Executivo em proteger o adquirente da carteira de clientes, inclusive como

forma de estimular o procedimento e, assim, evitar que os clientes dos planos de saúde fiquem desassistidos.

Apesar disso, a previsão de exclusão de responsabilidade tributária através de edição de medida provisória não possui respaldo na Constituição Federal, pois tal ato não é o veículo legislativo competente para disciplinar a matéria.

Isso porque a atribuição de responsabilidade tributária é norma geral de Direito Tributário e, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, compete à lei complementar disciplinar tais assuntos, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

Considerando-se que as normas que dispõem sobre responsabilidade tributária devem ser entendidas como “normas gerais em matéria de legislação tributária”, a matéria atrai, conseqüentemente, a necessidade de observância da reserva de lei complementar prevista no acima transcrito artigo 146 da Constituição Federal, como já entendido pelo Supremo Tribunal Federal⁸.

É certo que o próprio Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 128⁹, a possibilidade de a lei atribuir responsabilidade tributária a outras pessoas¹⁰, porém não há permissão para que outras leis disciplinem de modo diverso o que já está estabelecido no CTN,

⁸ “As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário. [...] Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam da responsabilidade tributária”. (Trecho do voto vencedor, proferido pela Ministra Ellen Gracie, no Recurso Extraordinário nº 562.276, o qual foi julgado em 03/11/2010)

⁹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁰ Importante observar que o artigo 128 do CTN se refere à possibilidade de demais leis estabelecerem responsabilidade de retenção de tributo ou de substituição tributária, mas fizemos menção ao dispositivo para demonstrar que, mesmo que se considerasse que ele permite a atribuição de qualquer responsabilidade tributária, ainda assim uma medida provisória não poderia alterar a previsão expressa no artigo 133 do CTN.

inclusive para fins de excluir responsabilidade tributária ali expressamente prevista, como ocorre com o já citado artigo 133.

O Supremo Tribunal Federal – STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.276, sob o rito da repercussão geral, definiu pela necessidade de normas sobre responsabilidade tributária seguirem a previsão do artigo 146 da Constituição Federal, bem como que, ainda que o artigo 128 do CTN permita a criação de novas hipóteses de responsabilidade por outras leis, não cabe a elas disciplinar de forma contrária ao já previsto no CTN:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.
2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.
3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.
4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.
5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato

social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (STF – RE 562.276 – DJE 10/02/2011)

O entendimento ora exposto está em consonância, inclusive, com o Princípio da Hierarquia das normas, o qual estabelece que uma norma apenas pode vir a ser alterada por outra de igual ou superior hierarquia.

Como se sabe, o sistema jurídico é formado por um escalonamento de normas de diferentes valores e com diferentes níveis normativos, de forma a se estabelecer uma hierarquia entre elas, “segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores”, como ensinado por Geraldo Ataliba¹¹.

Assim, tendo a medida provisória status de lei ordinária, não pode ela, assim, dispor de forma contrária ao previsto no Código Tributário Nacional¹².

¹¹ *apud* ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 165.

¹² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. INÍCIO. ARTS. 161, 1º, E 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE

Portanto, havendo previsão no artigo 133 do CTN para atribuir responsabilidade tributária por sucessão aos adquirentes de fundos de comércio que continuem a exploração da atividade, não é permitido que tal norma venha a ser alterada por uma simples medida provisória, já que apenas seria possível que a matéria fosse legislada de forma diversa através da edição de uma nova lei complementar, tendo em vista tratar-se de matéria de reserva de lei complementar conforme estabelecido no já citado artigo 146 da Constituição Federal.

Dessa forma, apesar de a previsão contida no artigo 15 da Medida Provisória nº 2189-49/2001 ser plausível ao excluir a responsabilidade tributária dos adquirentes de carteiras de clientes de operadoras de planos de saúde quando a alienação for compulsória, a referida norma possui vício formal ao tratar sobre matéria de competência exclusiva de lei complementar.

Excluída a previsão da medida provisória em questão, tem-se que deve ser aplicada às alienações de carteira de clientes unicamente a determinação do artigo 133 do Código Tributário Nacional, independente de se tratar de alienação voluntária ou compulsória, no sentido de se reconhecer a responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que houver a transferência do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, como indicado anteriormente.

3.1 Responsabilidade tributária na alienação de carteira de clientes, quando da alienação simples, alienação conjunta de carteira de clientes e demais ativos, em transferência voluntária ou compulsória.

Conforme exposto, para fins de verificação da responsabilidade tributária do adquirente de carteira de cliente de operadora de plano de saúde, é necessário analisar o

DA MP Nº 2.180-35/01. PRINCIPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. INEXISTENCIA DE RECURSO VOLUNTARIO DA PARTE AUTORA. PRINCIPIO DA NON REFORMATIO IN PEJUS. [...] 4. Não-incidência, na repetição de indébito tributário, da MP nº 2.180-35/01, que fixa juros moratórios de 6% ao ano, haja vista que o comando expresso no CTN foi determinado pela Lei nº 5.172/66, a qual possui forma de Lei Complementar. Já os juros moratórios pretendidos foram estatuídos por medida provisória, que tem caráter de lei ordinária. Destarte, não se pode aceitar que uma lei de hierarquia inferior revogue dispositivo legal estabelecido por uma lei complementar. 5. Inexistindo recurso voluntário da parte autora, há de ser mantido o percentual de juros moratórios de 6% (seis por cento) ao ano fixado pelo Tribunal a quo, relativamente ao período anterior à vigência do novo Código Civil, em homenagem ao princípio da non reformatio in pejus. 6. Recurso especial parcialmente provido. (STJ - RECURSO ESPECIAL - 2005/0159627-7 - 07/02/2006)

enquadramento da operação na previsão de sucessão disciplinada no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

É preciso, portanto, verificar se a carteira de clientes equivale ao fundo de comércio ou estabelecimento comercial para fins de atribuição da responsabilidade tributária, remetendo à definição de fundo de comércio e estabelecimento comercial anteriormente apontada. O assunto é objeto de controvérsia, contudo.

Para Gladston Mamede, “um dos elementos incorpóreos do estabelecimento empresarial é justamente sua clientela, uma das formas de expressão da capacidade de bem administrar o empreendimento, uma expressão do benefício de mercado ou aviamento”¹³.

Para André Luiz Santa Cruz Ramos, por outro lado, seguindo a lição de Vera Helena de Mello Franco, a clientela não seria um bem integrante do estabelecimento empresarial, não a considerando, na verdade, sequer um bem imaterial. A clientela, para os ilustres doutrinadores em questão, seria apenas uma situação de fato¹⁴.

Também Fábio Ulhoa Coelho considera equivocado entender a clientela como elemento do estabelecimento empresarial, entendendo o conceito apenas como “o conjunto de pessoas que habitualmente consomem os produtos ou serviços fornecidos por um empresário”¹⁵.

Para Maria Rita Ferragut, em sentido semelhante ao de Fábio Ulhoa, não há que se falar tecnicamente em alienação de carteira de clientes, embora a prática mercadológica mostre que o conjunto de clientes é dotado de valor comercial e muitas vezes objeto de intensas negociações:

Tecnicamente, não há que se falar em alienação de clientela, pois ela não se constitui em bem imaterial de propriedade do empresário ou da sociedade empresária, que possa ser utilizado segundo sua livre vontade. Configura-se como uma situação fática, identificada com o grupo de indivíduos que mantém relações com quem explora o

¹³ MAMEDE, Gladston. Direito Empresarial Brasileiro, Volume 1, Empresa e Atuação Empresarial. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

¹⁴ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. Curso de Direito Empresarial: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4ª Edição. Salvador: JusPodivm. 2010. P. 107.

¹⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, volume 1, 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Pag. 100.

estabelecimento empresarial, dotada de valor econômico, de maneira que inexiste a possibilidade de sua propriedade ser atribuída a uma pessoa específica¹⁶.

Embora os conceitos de clientela acima sejam mais referentes a uma clientela potencial e não a uma carteira de clientes efetivamente adquirida, o certo é que qualquer que seja o entendimento, não é sequer possível confundir a carteira de clientes com o estabelecimento comercial ou o fundo de comércio, podendo o interprete, no máximo, ser levado à conclusão de que a carteira de clientes é uma parte do estabelecimento.

Se o estabelecimento comercial é entendido como a universalidade de bens corpóreos e incorpóreos direcionados pelo titular da empresa para realização de sua atividade e a clientela pode ser entendida no máximo com um desses bens incorpóreos, não é razoável que haja coincidência entre os conceitos que possa dar ensejo à conclusão de ser a alienação de uma carteira de clientes equivalente à alienação de um estabelecimento comercial.

Como bem observou a Advocacia Geral da União, através da Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar, através da Nota 85/2012/PROGE/GECOS, o exercício da atividade de plano de saúde requer mais do que a formação de uma carteira de clientes.

Além dos consumidores, há necessidade de capital, garantias financeiras, ativos, recursos administrativos, rede de prestadores de serviço. Assim, a carteira de clientes do plano de saúde é perfeitamente dissociável dos demais elementos do negócio, “pelo que, embora vital ao exercício da atividade, não se confunde com o fundo de comércio, que é mais amplo e a compreende”.

Para a Procuradoria Federal junto à ANS, “a transferência de carteira entre operadoras, desde que não seja parte de negócio maior que implique na transferência de todo o fundo de comércio (matéria probatória), não provoca transferência das obrigações tributárias, mormente quando ocorre por determinação da ANS”.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos. In: Revista do Advogado, Temas atuais de Direito Tributário. Associação dos Advogados de São Paulo, ano XXXII, Dezembro de 2012, n. 118.

Portanto, considerando o entendimento da doutrina majoritária sobre a matéria, bem como os conceitos extraídos do Direito Privado, teoricamente a transferência de carteira de clientes não se enquadraria no conceito de alienação do fundo de comércio do artigo 133 do Código Tributário Nacional, eis que a carteira de clientes não se confunde com fundo de comércio ou com o estabelecimento comercial, qualquer que seja a definição adotada para ambos os termos.

Apesar de a referida conclusão se basear sobretudo nos ensinamentos doutrinários, é importante ressaltar que muitas vezes os tribunais entendem que, na venda segregada de determinados ativos, é necessário verificar se aquele bem isoladamente considerado, por sua importância ou preponderância na atividade, representa a alienação do próprio estabelecimento. A análise do caso concreto é fundamental e pode afastar a constatação trazida no parágrafo anterior, portanto.

Nesse sentido argumentativo caminha a Justiça do Trabalho, que entende, em casos envolvendo a alienação de carteira de clientes de planos de saúde, ainda que com a intervenção da ANS, que a dita alienação significaria a transferência do principal patrimônio jurídico, sem o qual a operadora não tem razão de existir.

Para a Justiça do Trabalho, a importância de outros ativos para os planos de assistência médica é secundária, pois sua estrutura física é difusa e, muitas vezes, apenas administrativa, sendo o atendimento feito por terceiros credenciados.

Apenas a título de exemplo, veja-se o seguinte trecho do julgado abaixo ementado:

PLANOS DE SAÚDE. ALIENAÇÃO DA CARTEIRA DE CLIENTES. SUCESSÃO TRABALHISTA. A carteira de clientes das empresas voltadas ao atendimento médico hospitalar é a própria razão de ser do empreendimento, e a transferência de titularidade dentre empresas do ramo, a despeito da intervenção da Agência Nacional de Saúde (ANS), não elide a responsabilidade da sucessora pelos créditos trabalhistas (inteligência dos artigos 10 e 448, da CLT). (TRT2 - RO 00025300820115020067 – Publicação em 17/02/2014)

[...] As empresas envolvidas (sucessora e sucedidas) têm como objeto empresarial a administração de planos de saúde próprios ou de terceiros e que foi transferida para a Reclamada GREEN LINE a clientela das

empresas SERMA e PRÓ-SAÚDE, havendo, pois, a transferência do principal patrimônio jurídico: o cadastro de clientes. Assim, o fato de a alteração ter nascido de um contrato comercial a partir da intervenção da Agência Nacional de Saúde não retira a proteção dos empregados insculpida nos artigos 10 e 448 da Consolidação das Leis do Trabalho, em decorrência da sucessão operada¹⁷.

Ressalte-se, todavia, que os precedentes acima expostos foram proferidos pela Justiça do Trabalho, a qual, por sua essência e princípios norteadores, tende a adotar o posicionamento mais favorável a garantir que o direito do trabalhador seja protegido.

Na jurisprudência tributária, o tema especificamente relativo à alienação de carteira de clientes de planos de saúde encontra-se pouco enfrentado por parte dos tribunais pátrios. De qualquer forma, o posicionamento jurisprudencial é no sentido de que não precisa que a aquisição seja da integralidade dos bens, corpóreos e incorpóreos, para que se configure a alienação do fundo de comércio, pois determinadas vendas de ativos representam, na verdade, por sua preponderância e importância, a venda do próprio fundo de comércio, o que atrairia a responsabilidade tributária ao adquirente.

Assim, com relação à alienação “pura e simples” de carteira de clientes de forma voluntária, tem-se que, caso a venda represente exclusivamente a venda da carteira ou de parte dela, mantendo-se a empresa vendedora com outros ativos, pode-se concluir pela inexistência de responsabilidade tributária, dada a incompatibilidade entre os conceitos de fundo de comércio e carteira de clientes. Ressalva-se, porém, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial, este ainda que escasso, no sentido de que a carteira pode representar uma venda de estabelecimento “disfarçada”, dada sua preponderância no negócio.

Por outro lado, quando há a alienação de carteira de clientes de forma voluntária, incluindo a venda de outros ativos, caso os ativos representem a totalidade do conjunto de bens, haverá sucessão tributária pela configuração da alienação do fundo de comércio. Ainda que a alienante permaneça com outros bens, a alienação de ativos físicos em conjunto com a carteira de clientes gera risco de questionamento, tendo em vista o mesmo raciocínio da alienação “pura e simples” acima comentada.

¹⁷ TST - RR 1906-68.2011.5.02.0063 – Publicado em 26/11/2015

Nos casos de que alienação compulsória de carteira de clientes por determinação da ANS, tendo em vista que o artigo 133 do CTN deve ser aplicado independente da forma da alienação, se compulsória ou voluntária, aplica-se ao caso o mesmo entendimento acima, de que a alienação pura e simples da carteira de clientes não se enquadra no conceito de transferência de fundo de comércio nem de estabelecimento comercial, não havendo, conseqüentemente, previsão de responsabilidade tributária ao caso.

Seguindo o mesmo raciocínio, na alienação de carteira de clientes, sendo este o único ativo da empresa alienante, estaria configurada a transferência do fundo de comércio, por ser a universalidade de bens da empresa, motivo pelo qual seria aplicada a responsabilidade tributária por sucessão ao adquirente, nos termos do artigo 133 do CTN.

As conclusões acima expostas decorrem da análise acerca das previsões legais relativas à responsabilidade tributária, além do estudo sobre o entendimento adotado pela doutrina e pela jurisprudência à matéria. Ainda assim, faz-se importante observar que há casos em que os tribunais desconsideram tais raciocínios por entender que houve fraude na operação de aquisição da carteira de clientes.

Essas fraudes são observadas, por exemplo, nas situações em que uma operadora de saúde vende a sua carteira de clientes para outra pessoa jurídica através de uma simulação, normalmente observada quando o adquirente possui algum vínculo com o alienante, seja por identidade de sócios ou por interposta pessoa (“laranja”), com a finalidade exclusiva de dar continuidade às atividades, porém através de uma nova empresa.

Quando comprovada a existência de fraude em virtude de simulações, fica caracterizado o abuso de personalidade jurídica e a confusão patrimonial entre as empresas, situações em que deve ser aplicada a previsão do artigo 50 do Código Civil, o qual permite que as obrigações sejam estendidas a todas as empresas envolvidas na fraude, assim como por seus sócios e administradores:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de

obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Dessa forma, na aquisição de carteira de clientes através de fraude por abuso de personalidade jurídica, aplica-se a previsão acima de que todas as empresas respondem pelos débitos existentes, tributários ou não, assim como os seus respectivos sócios e administradores envolvidos.

3.2 Aquisição de carteira de clientes em leilão regulado pela ANS.

Como visto, a alienação da carteira de clientes de plano de saúde pode se dar de forma voluntária, quando livremente negociada entre as operadoras, ou ainda de forma compulsória, situação determinada pela própria ANS de forma unilateral e obrigatória nos casos onde haja risco à continuidade do serviço ou aos consumidores.

A possibilidade de alienação compulsória da carteira de clientes é expressamente prevista e regulamentada pela Resolução 112 da ANS¹⁸, que prevê tal situação especificamente nos casos de desequilíbrio econômico, anormalidades administrativas, cancelamento da autorização de funcionamento ou como forma de penalidade à operadora.

Após a comunicação, a operadora terá um prazo de 30 (trinta) dias, prorrogáveis uma única vez por mais 15 (quinze), para promover a alienação da sua carteira de clientes, procedimento que ainda deverá passar pelo crivo da aprovação da agência reguladora.

Acontece que, caso a alienação não seja concluída, as normas da ANS estabelecem que deverá ser feita a Oferta Pública de Referências Operacionais e Cadastro de Beneficiários - OPRC, sendo tal procedimento regulado pela sua Resolução nº 384/2015.

¹⁸ Art. 9º A ANS, por decisão da Diretoria Colegiada, determinará a alienação da carteira das operadoras de planos de assistência à saúde nos seguintes casos:

I – por insuficiência das garantias do equilíbrio financeiro, anormalidades econômico-financeiras ou administrativas graves que coloquem em risco a continuidade ou a qualidade do atendimento à saúde;
II - na vigência de regime de direção fiscal e/ou de direção técnica após análise do relatório circunstanciado contendo análise das condições técnicas, administrativas ou econômico-financeiras que coloquem em risco a continuidade ou a qualidade do atendimento à saúde e justifiquem a medida;
III – em virtude do cancelamento da autorização de funcionamento pela ANS nos termos do art. 25 da RN nº 85, de 2004, Redação dada pela RN nº 100, de 2005; ou
IV – em decorrência de decisão administrativa não sujeita a recurso de aplicação da penalidade prevista no inciso VI do art. 25 da Lei nº 9.656, de 1998.

Assim, caso a operadora não realize a alienação compulsória de sua carteira de clientes, o seu cadastro de beneficiados será levado a leilão.

Como forma de proteger os adquirentes de bens através dessa modalidade, seja relacionada à carteira de clientes de plano de saúde ou qualquer outro bem, a doutrina e a jurisprudência construíram e firmaram o entendimento que a arrematação em leilão é uma forma originária de aquisição do bem arrematado.

Por aquisição originária entende-se como sendo uma modalidade de aquisição em que não há qualquer vínculo entre o antigo proprietário e o adquirente, como se o bem arrematado sequer tivesse possuído um dono anteriormente.

Sobre o assunto, importante trazer o entendimento de Caio Mário da Silva Pereira, que assim conceitua aquisição originária:

Diz-se originária, quando o indivíduo, num dado momento, torna-se dono de uma coisa que jamais esteve sob o senhorio de alguém. É uma propriedade que se adquire sem que ocorra a sua transmissão por outrem, seja voluntária ou involuntária, direta ou indireta. E resulta numa propriedade sem relação causal com o estado jurídico anterior da própria coisa¹⁹

Do entendimento acima transcrito se observa que, exatamente por ser uma aquisição originária, como se não houvesse anterior proprietário, não há sequer que se falar em transmissão do bem.

O fato de não haver uma efetiva transmissão quando da aquisição de bem em leilão já exclui, por si só, a responsabilidade tributária por sucessão empresarial prevista no artigo 133 do CTN, tendo em vista que tal dispositivo apenas se aplica aos casos em que uma pessoa física ou jurídica “adquirir de outra” o fundo de comércio ou estabelecimento.

¹⁹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições do Direito Civil, Vol. IV, 12ª edição, Ed. Forense.

Como analisado, em um leilão não se adquire o bem arrematado de outra pessoa, pois, por se tratar de aquisição originária, entende-se que o adquirente o arremata sem qualquer vínculo com qualquer situação anterior do bem.

Importante observar que a jurisprudência entende que o referido raciocínio, acerca da aquisição originária do bem arrematado em leilão, deve ser aplicado independentemente de se tratar de bem móvel ou imóvel, nos seguintes termos:

EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – ARREMATAÇÃO DE BEM IMÓVEL – AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA – INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARREMATANTE – APLICAÇÃO DO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. 1. A arrematação de bem móvel ou imóvel em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem, de maneira que os débitos tributários anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. 2. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no Ag 1225813 – DJE 08/04/2010)

Apesar de não se referir especificamente a bens incorpóreos, mas a móveis e imóveis, podemos aplicar o raciocínio por analogia à carteira de clientes de plano de saúde, uma vez que se parte do mesmo princípio de aquisição de bem através de leilão.

Repise-se, todavia, que o entendimento acerca da aquisição originária quando da arrematação de bem em leilão é uma construção doutrinária, não havendo lei específica que assim o determine, e não há precedentes jurisprudenciais específicos para a sua aplicação à alienação de carteira de clientes de planos de saúde.

3.3 Fraude na alienação de bens ou rendas após inscrição de crédito tributário em Dívida Ativa.

Não obstante a alienação pura e simples de carteiras de clientes de operadoras de plano de saúde não se enquadrar na previsão do artigo 133 do CTN, faz-se necessária a análise do assunto sob a ótica de possível configuração de fraude tributária, por ser matéria usualmente aplicada em execuções fiscais contra operadoras de planos de saúde.

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 185, que é considerada fraudulenta a alienação de bens ou rendas por contribuinte devedor de crédito tributário já inscrito em Dívida Ativa, nos seguintes termos:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Os tribunais superiores já firmaram o entendimento no sentido de que a referida presunção é absoluta, motivo pelo qual a alienação de bens ou rendas quando pendente algum crédito tributário já inscrito em Dívida Ativa, deve ser considerada como fraude tributária. Tal presunção apenas é afastada no caso de o vendedor comprovar a sua capacidade de pagamento da dívida.

Importante observar que o referido raciocínio deve ser aplicado independentemente da boa-fé do adquirente, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535, II DO CPC: ACÓRDÃO LIVRE DE OMISSÃO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. ART. 185 DO CTN. ALIENAÇÃO DO BEM APÓS A INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. FRAUDE À EXECUÇÃO CONFIGURADA. PRESUNÇÃO ABSOLUTA. DESPICIENDA A DISCUSSÃO ACERCA DA MÁ-FÉ DO ADQUIRENTE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 375/STJ. RESP. 1.141.990/PR, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 19.11.2010, JULGADO PELO RITO DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. [...] 3. Ao julgar o REsp. 1.141.990/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 19.11.2010, representativo da controvérsia, esta Corte assentou o entendimento de que não se aplica à execução fiscal o enunciado 375 da Súmula de sua jurisprudência, segundo o qual o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. Sendo assim, há presunção absoluta da fraude à execução quando a alienação é efetivada após a inscrição do débito tributário em dívida ativa, sendo desnecessária, portanto, a discussão acerca da má-fé ou não do adquirente. Nesse sentido: AgRg no REsp. 1.324.851/MS, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 07.02.2014, e AgRg no AREsp 241.691/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 04.12.2012. 4. Agravo Regimental desprovido.

(AGARESP 639.842, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJE 15/05/2015)

Aplicando-se o referido entendimento à análise da alienação de carteiras de clientes, a alienação da carteira de clientes de uma determinada operadora de plano de saúde pode ser considerada como fraude à execução fiscal caso a venda ocorra após a inscrição de qualquer crédito tributário em Dívida Ativa.

A verificação da configuração de fraude se faz importante à presente análise porque, como se sabe, é comum que a alienação de carteira de clientes ocorra em situações em que operadoras de planos de saúde estão com diversas dívidas, inclusive de natureza tributária. Nesses casos, ainda que o adquirente da carteira tenha boa-fé e não saiba da situação do alienante, estará configurada a fraude prevista no artigo 185 do CTN.

Como consequência da fraude, a doutrina majoritária entende que o negócio jurídico não será desfeito, porém será declarada a sua ineficácia jurídica perante a Fazenda Pública, tal como se depreende dos ensinamentos do doutrinador Fabrício Zamprogna Matiello²⁰:

[...] a fraude à execução torna ineficaz o ato exclusivamente em relação ao credor litigante, como se o bem ou o direito jamais houvesse sido deslocado do patrimônio original, mas sem produzir reflexos jurídicos em favor de outros eventuais credores.

Aplicando-se tal raciocínio ao presente estudo, a alienação da carteira continuaria válida e vigente, mas seria permitido à Fazenda Pública a penhora do bem alienado para garantir ou satisfazer o crédito tributário pendente de adimplemento pelo devedor. No caso, seria permitido à Fazenda Pública alcançar a receita decorrente dessa carteira de clientes para fins de satisfação de seu crédito.

A primeira consequência da configuração de fraude em matéria tributária seria, portanto, a possibilidade de o bem ou a renda alienada permanecer passível de responder por dívidas tributárias de seu alienante.

²⁰ MATIELLO, Fabrício Zamprogna, Defeitos do negócio jurídico. São Paulo: LTr, 2005, p. 133

Além disso, a fraude igualmente atrai como consequência a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, no sentido de permitir que se responsabilize tributariamente o sócio, gerente ou administrador da pessoa jurídica que cometeu a fraude:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade pessoal prevista no artigo 135 acima se aplica aos sócios e gerentes da pessoa jurídica que alienou a carteira de clientes a título de fraude, não havendo como se imputar tal responsabilidade, nesse caso, aos responsáveis pela operadora adquirente da carteira, inclusive porque esta pode ter agido de boa-fé quando da aquisição da carteira de clientes.

Portanto, não há o que se falar em aplicação de responsabilidade tributária aos sócios e gerentes da operadora que adquire a carteira de clientes em virtude de fraude realizada pela operadora alienante, tendo em vista que a previsão legal é de responsabilização destes unicamente em casos em que eles próprios cometem, pessoalmente, algumas das hipóteses mencionadas no artigo 135 do CTN.

3.4 Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes das pessoas jurídicas envolvidas.

Ainda é importante a análise acerca das hipóteses legalmente previstas sobre a possibilidade de os sócios-gerentes serem responsabilizados pelos créditos tributários devidos pelas pessoas jurídicas em geral, especificamente quanto às operadoras de planos de saúde.

Em virtude da necessária distinção entre o patrimônio do particular e de sua empresa, dada a autonomia da personalidade jurídica, temos que a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes se dá apenas de forma excepcional.

Nesse sentido, para que haja responsabilização das pessoas físicas pelo adimplemento de créditos tributários devidos pelas pessoas jurídicas nos quais detém poder de

gerência, não basta apenas a simples falta de pagamento do tributo devido, sendo imprescindível que haja prova da prática de ato infracional, conforme artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
(...)
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade tributária do sócio gerente é sempre subjetiva, dependendo da prova da prática de ato infracional e não sendo a falta de pagamento de tributo considerado ato ilícito por si só.

Assim, na alienação da carteira de clientes de plano de saúde, apenas pode se falar em responsabilidade dos diretores das operadoras em caso de atos praticados com fraude, excesso de poderes, infração a lei ou a estatutos, casos que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização do patrimônio das pessoas físicas.

Há inúmeros precedentes do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido e, inclusive, a matéria já foi julgada de forma definitiva pelo STJ pelo rito dos recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte,

parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - REsp 1101728/SP – Primeira Seção - DJe 24/03/2009)

Tem-se, portanto, que a responsabilidade tributária dos sócios gerentes de determinada pessoa jurídica apenas ocorre em caso de comprovada fraude ou de atos praticados com excesso de poderes, não sendo possível atribuir tal responsabilidade à pessoa física em caso apenas de mera ausência de recolhimento de tributo.

4 CONCLUSÃO

O artigo 133 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade tributária por sucessão empresarial quando ocorre, a qualquer título, a transferência do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial de uma pessoa para outra, desde que continuada a exploração da mesma atividade econômica.

A teoria adotada pela doutrina majoritária e pelo Código Civil caminha no sentido de entender o estabelecimento comercial e o fundo de comércio são a universalidade de bens, materiais e imateriais, de determinada pessoa jurídica. Apesar disso, o entendimento mais comumente adotado pelo Judiciário é no sentido de que a sucessão se configura com a alienação do conjunto dos mais relevantes bens da empresa, corpóreos e incorpóreos, constituindo uma unidade econômica, ainda que tal conjunto não corresponda necessariamente a 100% (cem por cento) dos seus bens, mas ao seu patrimônio mais substancial, de forma que a análise do caso concreto, portanto, é essencial.

Assim, com relação à alienação unicamente da carteira de clientes de forma voluntária, tem-se que, caso a venda represente exclusivamente a venda da carteira ou de parte dela, mantendo-se a empresa vendedora com outros ativos, pode-se concluir pela inexistência de responsabilidade tributária por não haver a transferência do fundo de comércio.

Nos casos em que há a alienação de carteira de clientes de forma voluntária, incluindo a venda de outros ativos, caso os ativos representem a totalidade do conjunto de bens, haverá sucessão tributária pela configuração da alienação do fundo de comércio. Ainda que a alienante permaneça com outros bens, a alienação de ativos físicos em conjunto com a carteira de clientes gera risco de entendimento da responsabilidade tributária por poder ser considerada a transferência do fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

Nos casos de que alienação compulsória de carteira de clientes por determinação da ANS, tendo em vista que o artigo 133 do CTN deve ser aplicado independente da forma da alienação, se compulsória ou voluntária, aplica-se ao caso o mesmo entendimento das conclusões acima, de forma que a alienação pura e simples da carteira de clientes não se enquadra no conceito de transferência de fundo de comércio nem de estabelecimento comercial, não havendo, conseqüentemente, previsão de responsabilidade tributária ao caso.

Por outro lado, na alienação de carteira de clientes, sendo este o único ativo da empresa alienante, estaria configurada a transferência do fundo de comércio, por ser a universalidade de bens da empresa, motivo pelo qual seria aplicada a responsabilidade tributária por sucessão ao adquirente, nos termos do artigo 133 do CTN.

Ainda importante observar que o artigo 185 do CTN estabelece que é considerada fraudulenta a alienação de bens ou rendas por contribuinte devedor de crédito tributário já inscrito em Dívida Ativa, quando não houver outros meios de garantir as dívidas. Portanto, caso o alienante venda a carteira de clientes após inscrição de créditos em Dívida Ativa, será permitido à Fazenda Pública alcançar a receita decorrente dessa carteira de clientes para fins de satisfação de seu crédito.

Igualmente será constatada a realização de fraude quando comprovado que a alienação da carteira de clientes se deu de forma simulada, principalmente para adquirente com identidade de sócios ou interposta pessoa, com a intenção exclusiva de manter a atividade sob outra personalidade jurídica para afastar os débitos do alienante, fica caracterizada a fraude por abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial. A essas situações, aplica-se o artigo 50 do Código Civil, o qual estabelece que todas as obrigações (inclusive débitos, tributários ou não) serão estendidas a todas as empresas envolvidas e aos seus respectivos sócios e administradores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1964. 73p.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial**: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4ª Edição. Salvador: JusPodivm. 2010. 100p.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Sucessão empresarial em direito tributário** – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e do TJRS. Tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 624p.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, 165p.

MAMEDE. Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro**. Volume 1, Empresa e Atuação Empresarial. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial**: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4ª Edição. Salvador: JusPodivm. 2010. 107p.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, volume 1, 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. 100p.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial**: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos. In: Revista do Advogado, Temas atuais de Direito Tributário. Associação dos Advogados de São Paulo, ano XXXII, Dezembro de 2012, n. 118.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições do Direito Civil**, Vol. IV, 12ª edição, Ed. Forense.

MATIELLO, Fabrício Zamprogna. **Defeitos do negócio jurídico**. São Paulo: LTr, 2005, 133p