

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

BALLIELO, Ana Carolina Brandini¹

Resumo

Objetiva-se, com o presente trabalho, compreender a imunidade tributária recíproca diante de responsabilidade tributária por sucessão para União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Inclui-se no desenvolver textual a introdução, considerações sobre a imunidade tributária, imunidade tributária recíproca, sobre as formas de responsabilidade tributária, e, por fim, a imunidade recíproca diante da responsabilidade por sucessão, com análise do posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Utilizou-se, para tanto, de pesquisa bibliográfica, doutrinária e jurisprudencial e do método dedutivo.

Palavras chave: imunidade tributária recíproca; responsabilidade tributária por transferência; responsabilidade tributária por sucessão;

Abstract

The intention of this work is understanding the reciprocal tax immunity on tax responsibility by succession to Federal, State, Federal District or Municipalities. It's included in the textual develop the introduction, consideration of the tax immunity, reciprocal tax immunity on forms of tax responsibility, and, finally, the reciprocal immunity before the responsibility for succession, with analysis of the position of the Supreme Court. It's used bibliographic's research, doctrine and jurisprudence and the deductive method.

Keywords: reciprocal tax immunity; tax responsibility by transfer; tax responsibility by succession.

1. Introdução

Aborda-se, no presente artigo, a imunidade tributária recíproca na responsabilidade tributária por sucessão.

Pincela-se a imunidade tributária e seus delineamentos para compreender a reciprocidade entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em seguida, são apresentadas as possibilidades de responsabilidade tributária e as hipóteses em que há alteração do sujeito passivo.

Por fim, são analisados conjuntamente ambos os temas diante de acórdão com repercussão geral do Pretório Excelso, a fim de elucidar com um caso concreto e apresentar o posicionamento e fundamentos desta Corte.

2. Imunidade Tributária

De modo apriorístico, para correto entendimento acerca do tema em tela, deve-se compreender o significado do termo “imunidade tributária”.

Para conceituar o termo, utiliza-se das lições de Hugo de Brito Machado, conforme segue:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado, a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. (MACHADO, 2010, p. 300).

Assim, sucintamente, tem-se a retirada de determinados bens, pessoas, patrimônios, serviços, dentre outros, do campo de tributação, somente quanto à obrigação principal, disposta na Constituição da República Federativa do Brasil quando da repartição de competências.

Em consonância com o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (*apud* SABBAG, 2014, p. 265), em outra perspectiva, a imunidade tributária é:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito

¹ Discente de Pós-graduação *lato sensu* em Direito de Estado no PROJURIS/FIO. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Ponta Grossa.

constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Em outros termos e na linha do doutrinador, as imunidades tributárias são incompetências estabelecidas em normas constitucionais que limitam o poder dos entes políticos (União, estados, Distrito Federal e municípios) de instituir tributos sobre determinados objetos, fatos, pessoas ou situações.

Assim, a imunidade tributária representa duas vias, a primeira que representa delimitação de competência de tributária dos entes políticos e outra, de cunho subjetivo, que é um direito público às pessoas beneficiárias da imunidade.

Encerrando-se este âmbito, ressalta-se que a imunidade tributária alcança somente a obrigação principal. Por conseguinte, as obrigações acessórias ainda são devidas.

3. Imunidade Tributária Recíproca

Adentrando na imunidade tributária recíproca, também denominada por alguns autores de imunidade das entidades políticas, ou, ainda, imunidade intergovernamental, é a norma do Texto Maior que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, as rendas e os serviços dos entes da Federação.

Há previsão no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, com extensão no §2º e 3º, do texto constitucional, o qual transcreve:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Destaca-se, aqui, que sua norma instituidora, em seu inciso VI transcrito, evidencia que a imunidade em tela abarca somente os impostos, não abrangendo os demais tributos. Por conseguinte, os demais tributos poderiam ser cobrados reciprocamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em caráter explicativo, o Estado de São Paulo poderia cobrar contribuição de melhoria do município de Campinas.

Ademais, quando faz alusão somente sobre patrimônio, serviços ou rendas, restringe a imunidade, não abrangendo a todos os impostos. Exemplificativamente, os impostos sobre a produção e a circulação, especificamente, o IPI, o IOF e o ICMS estariam excluídos deste rol, havendo incidência destes, portanto. Contudo, o Pretório Excelso fez interpretação extensiva deste dispositivo, por conseguinte, vinculando-se ao caso concreto, há possibilidade de imunidade intergovernamental diante de referidos impostos.

O Poder Constituinte, quando da elaboração desta norma, almejou resguardar o equilíbrio entre os entes federativos, decorrente da cláusula pétrea da forma federativa do Estado (art. 60, §4º, inciso I, da Constituição da República).

Entende, o doutrinador Eduardo Sabbag que, ausente essa norma e diante de cobrança de impostos, poderia gerar dificuldade econômica para o ente federativo, afetando seus objetivos institucionais. (SABBAG, 2012).

Em continuidade: “Ora, tal situação não é tolerada no texto constitucional, uma vez que as pessoas políticas detentoras de competência tributária apresentam-se, umas perante as outras, em linear parificação, e não em vertical hierarquização.” (SABBAG, 2012)

Clarividente, deste modo, que a imunidade recíproca afasta a interferência na autonomia uns dos outros. E, nos termos do doutrinador, por estarem os entes em “linear parificação”, acaba esta imunidade por resguardar e garantir, também, o princípio da isonomia entre referidos entes.

Acrescenta, ainda, que o parágrafo segundo do artigo fundamentador estende a imunidade às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Contudo, não é uma limitação absoluta, depende da presença de conexão do patrimônio, renda ou serviço com a finalidade do ente ou que seja dela decorrente. Para exemplificar, seguem as lições de Sabbag:

Posto isso, é possível afirmar-se, pelo menos em tese, que deve incidir o IPTU sobre prédio pertencente a uma autarquia federal que não seja utilizado para a consecução dos precípuos objetivos autárquicos; ou mesmo, que deve incidir o IPTU sobre o terreno baldio de propriedade de autarquia. (SABBAG, 2014, p. 282).

Logo, não havendo relação com a finalidade essencial do ente ou não estando relacionado com essa finalidade dos entes em pauta, o patrimônio, serviço ou renda estará afastado da imunidade tributária.

Há, também, uma constrição no parágrafo seguinte, que estabelece que os entes em referência que possuírem atividade econômica regida pelas normas de empreendimento privado, ou, ainda, que exijam contraprestação, pagamento de preço ou tarifa pelo usuário, estão excluídos da imunidade recíproca.

4. Responsabilidade Tributária

Apresentados os delineamentos básicos da imunidade tributária recíproca, passa-se a analisar, então, a responsabilidade tributária.

De maneira superficial, o tributo deve ser cobrado do contribuinte, aquele que deu origem à relação tributária. Todavia, quando um terceiro for cobrado por esse tributo, será chamado de responsável tributário.

A doutrina faz a conceituação da responsabilidade tributária em dois significados: sentido amplo e sentido restrito.

Hugo de Brito Machado conceitua ambos, conforme se transcreve suas lições:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivo da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2010, p. 259).

O primeiro, em sentido mais amplo, é utilizado pelo Capítulo V do Título II do Código Tributário Nacional, denominado de Responsabilidade Tributária, mais clarividente em seu artigo 128², o qual reproduz:

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

² Observa-se que não há aqui convergência doutrinária acerca do dispositivo legal a fundamentar as responsabilidades referidas. Mas, sem aprofundar no tema, por não ser o foco desse artigo, utiliza-se do entendimento de Hugo de Brito Machado, em que o artigo 128 do Código Tributário Nacional evidencia a responsabilidade tributária em sentido amplo, enquanto que o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do mesmo diploma legal, ressalta-a em sentido estrito.

respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Depreende-se, assim, que o fisco pode exigir a prestação obrigacional tributária de terceiros, seja ele contribuinte ou não, que será o responsável tributário em sentido amplo. Apresenta aqui três modalidades: responsabilidade tributária por substituição, por transferência e por infrações.

Já em sentido estrito, o responsável tributário representa o não contribuinte, responsável em decorrência de dispositivo legal.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - *omissis*

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

5. Responsabilidade Tributária por Transferência

Exposto o entendimento acerca da responsabilidade tributária e deixando de escanteio as demais formas (por infração e por substituição), passa-se a explicar a responsabilidade tributária, em sentido amplo, por transferência.

Ocorre a responsabilidade tributária por transferência após o fato gerador ocorrer, em decorrência de razões já dispostas legalmente e posteriores a esse fato gerador, causando a transferência da responsabilidade para outrem, então denominado responsável.

Acerca desta responsabilidade, explana Sabbag: “Quando, por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte”. (SABBAG, 2014, p. 681).

Denota-se, assim, que a responsabilidade tributária por transferência, como a própria denominação indica, transfere-se para um terceiro a condição de sujeito passivo da relação tributária, por fato posterior ao fato gerador e com previsão em dispositivo legal.

Há, dentro da responsabilidade tributária por transferência, três modalidades³: responsabilidade tributária por solidariedade, responsabilidade tributária de terceiros e responsabilidade tributária por sucessão. (SABBAG, 2014, p. 681). Tratar-se-á, no presente estudo, somente da responsabilidade por sucessão.

6. Responsabilidade Tributária por Sucessão

Tem-se a responsabilidade tributária por sucessão dentro de duas possibilidades: por ato *causa mortis* ou por ato *inter vivos*. Esta última se subdivide em quatro modalidades: sucessão mobiliária, sucessão empresarial, sucessão comercial, sucessão imobiliária. (SABBAG, 2014, p. 698).

Passa-se, então, à análise de cada uma das possibilidades e modalidades.

6.1 Sucessão *causa mortis*

Está prevista no artigo 131, incisos II e III, do Código Tributário Nacional, o qual transcreve:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - *omissis*

³ Há aqui, também, divergência doutrinária. Mas, utiliza-se da classificação de Eduardo Sabbag.

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Assim, a sucessão *causa mortis* ocorre em duas possibilidades, a primeira corresponde ao disposto no inciso III, em que o espólio passa a ser o responsável tributariamente até o momento da abertura da sucessão. Após este marco, passa a ser a hipótese do inciso II, em que o meeiro, legatário ou herdeiro será o responsável tributário no caso.

O doutrinador Hugo de Brito Machado a denomina de sucessão a qualquer título, nos termos expostos no dispositivo e acrescenta: “A responsabilidade de um e de outro é limitada. Não vai além do valor do quinhão, para o herdeiro; do legado para o legatário; e da meação, para o meeiro.” (MACHADO, 2010, p. 163)

Sendo assim, a responsabilidade tributária não extrapolará o correspondente ao quinhão, legado ou meação, de modo que o responsável pela dívida tributária não responderá pelo valor excedente ao da sucessão.

6.2 Sucessão imobiliária

Esta sucessão é a transferência para o adquirente do imóvel dos tributos incidentes sobre o bem em tela.

Sua previsão encontra-se no artigo 130 do Código Tributário Nacional, o qual reproduz:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Sendo assim, observa-se que o dispositivo legal inclui as taxas se serviços, as contribuições de melhoria e impostos com fato gerador na propriedade, no domínio útil ou na posse do bem, exemplificativamente IPTU e ITR, sendo do entendimento da doutrina que deve haver interpretação extensiva para os demais impostos, como ITCMD e ITBI. (SABBAG, 2014, p. 699)

6.3 Sucessão mobiliária

Disposta no artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional, segue os mesmos delineamentos da supra explanada, sucessão imobiliária.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos

Sendo assim, o adquirente ou remitente de bens móveis responderá pelos tributos dele decorrentes e anteriores à aquisição.

6.4 Sucessão Comercial

Encontra respaldo legal no artigo 133 do Código Tributário Nacional, conforme seguem *caput*, incisos I e II:

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.

Depreende-se, assim, que há duas possibilidades de responsabilização, uma de responsabilidade integral e outra subsidiária.

A primeira, responsabilização tributária integral, se dará quando o alienante encerrar a exploração de comércio, indústria ou atividade. Essa responsabilidade recairá sobre o adquirente.

Sintetiza Sabbag:

[o adquirente responderá integralmente] se o alienante cessar a exploração, não retomando qualquer atividade no período de 6 (seis) meses, contar da alienação. Neste caso, a responsabilidade será integral (pessoal ou exclusiva) do adquirente sucessor, indicando-se que este responde por todo o débito, pois o alienante rerá encerrado suas atividades. Com efeito, o CTN escolhe a pessoa sobre a qual o ônus tenha mais facilidade em recair – o adquirente, por óbvio. (SABBAG, 2014, p. 712).

A segunda hipótese refere-se ao não encerramento das atividades, em outros termos, se o alienante continuar a exploração da atividade ou, dentro do período de seis meses, contado da data da alienação, iniciar nova atividade comercial. Neste caso, responderá o adquirente somente de forma subsidiária. Por conseguinte, a priori, a cobrança do tributo recairá sobre o alienante e, se este não efetuar o pagamento, cobra-se do adquirente.

6.5 Sucessão Societária

Também denominada de sucessão empresarial, está prevista no artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Quando houver extinção ou alteração (por fusão, transformação, incorporação ou cisão) da pessoa jurídica, a responsabilidade passara para quem der continuidade na exploração da atividade, seja com mesma razão social ou firma individual. Em outros termos, a pessoa física ou jurídica resultante de referidas alterações será responsável pelas dívidas até a data do ato.

7. A Imunidade Tributária Recíproca na Responsabilidade Tributária por Sucessão

Apresentados os conceitos essenciais à escoreita compreensão, analisa-se, então a imunidade tributária recíproca em caso de responsabilidade tributária por sucessão.

Diante do exposto, notou-se que a União, os Estados, Distrito Federal e os municípios possuem imunidade recíproca, não podendo haver impostos entre uns e outros. Ademais, diante das possibilidades de responsabilização por transferência, em síntese e sem acrescentar as exceções, observa-se que o adquirente do bem móvel, imóvel ou da empresa será responsável pelas dívidas tributárias.

Entretanto, quando os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), por força constitucional, figurarem no polo do adquirente, diante de responsabilidade tributária por sucessão, não podem evocar a imunidade disposta no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Este foi o entendimento dado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 599.176/PR, com repercussão geral reconhecida, cuja ementa transcrevemos:

EMENTA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento. RE 599.176/PR – Ministro Relator Joaquim Barbosa. Publicado em 05/06/2014.⁴

No caso, a rede ferroviária – RFFSA (Rede Ferroviária Federal Sociedade Anônima) tinha uma dívida tributária referente a Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – com o município de Curitiba. Sem quitar referidos débitos, houve sucessão pela União, de modo que Curitiba passou a exigir deste ente os débitos em pauta. Em consequência, a União recusou-se a efetuar o pagamento, evocando a imunidade tributária recíproca.

Em prolação do acórdão pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, houve o entendimento de que a União estaria imune em razão de referido dispositivo constitucional. Entendimento este com o qual não convergiu a Suprema Corte.

Para fundamentar a decisão, o Supremo Tribunal Federal afirmou que a RFFSA, como sociedade de economia mista optante pela cobrança pela prestação de serviço, não tinha direito à imunidade tributária. Quanto a este ponto e em consonância com o já explanado, o dispositivo constitucional ao descrever a imunidade tributária recíproca, exclui de seu escudo as exploradoras de atividade econômica com contraprestação. Desse modo, houve a incidência tributária e, por conseguinte, a dívida tributária. A União, como sucessora imobiliária, tornou-se responsável tributariamente pelos débitos que já existiam. Assim, imunidade evocada não pode ser aplicada por ser posterior à incidência tributária. Em outros termos, não há imunidade recíproca superveniente.

Alegou-se, também, que a União não pode se proteger com prerrogativas de entes federados (no caso, a autonomia) e não de empresa pública ou de sociedade de economia mista.

Em continuidade, explanou-se que a responsabilidade tributária objetiva a resguardar o erário de inadimplência e que o patrimônio objeto da transferência deveria garantir a quitação da dívida tributária.

Acrescentaram e destacaram no acórdão que a repercussão geral admitida fica restrita ao caso da transferência por sucessão, não devendo ampliar para as demais hipóteses.

Ademais, além das argumentações posta no acórdão, com as quais há convergência, pondera-se que, quando dos contribuintes originários, o crédito tributário era devido, então, diante do responsável tributário, que é sujeito passivo indiretos na relação tributária, ele também deve ser devido. Não há como afastá-lo.

Observa-se, portanto, que não há como o ente utilizar da prerrogativa da imunidade tributária recíproca diante de a responsabilidade tributária por sucessão, fato este que gera a sub-rogação da dívida tributária seja para União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

8. Conclusão

Em análise da imunidade tributária, depreende-se que a pessoa, serviço ou patrimônio abarcado pela prerrogativa da imunidade não poderá ser tributado, sendo um limite à competência tributária.

Especificamente, a imunidade tributária recíproca veda a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas e serviços dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Referida imunidade é extensível às autarquias e fundações públicas, desde que o fato gerador esteja dentro de suas atividades essenciais, todavia, não abrange entes com atividade econômica de empreendimento privado, que exijam contraprestação, preço ou tarifa.

⁴ STF - Recurso Extraordinário nº 599.176 – PR. Município de Curitiba. União. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Data de Publicação: 13/06/2014, DJ nº 114.

No âmbito da responsabilidade tributária, explanou-se que ocorre quando um terceiro, que não deu origem à relação tributária, passa a ser, então, o responsável pela prestação. A responsabilidade por transferência, dentro das hipóteses de responsabilidade, se dá após a ocorrência do fato gerador, gerando transferência a terceiro da condição de sujeito passivo indireto.

Como se viu, a responsabilidade tributária por sucessão está dentro das modalidades da hipótese de transferência, que por sua vez, pode ser *causa mortis* (quando o espólio torna-se responsável até a abertura da sucessão e, após este momento, a responsabilidade transfere-se ao legatário, herdeiro ou meeiro) ou *inter vivos*.

Esta última, em consonância com o exposto, pode ser sucessão imobiliária, sucessão empresarial, sucessão comercial e mobiliária. Esta última e a imobiliária se assemelham, de modo que o adquirente do bem móvel ou imóvel passam a ser os responsáveis pelos tributos anteriores à aquisição do bem. A sucessão comercial ocorre tanto com responsabilidade integral (quando o alienante não inicia outra atividade dentro de seis meses), quanto subsidiária (quando o alienante iniciar outra atividade no período referido). Por fim, a sucessão empresarial que transfere a responsabilidade tributária quando houver fusão, transformação, incorporação ou cisão da pessoa jurídica.

Conclusivamente, se nota que a imunidade tributária recíproca, como o próprio conceito exposto torna clarividente, veda a tributação. E, no caso específico da RFFSA, União e município de Curitiba, houve essa tributação a alteração da responsabilidade foi posterior a esse fato.

Apesar da ressalva do acórdão analisado em estabelecer a limítrofe para a repercussão geral para casos de sucessão semelhantes, entende-se que é cabível a interpretação de afastamento da imunidade tributária recíproca e ser devido o imposto. Desde que, diante da hipótese abstrata de transferência de responsabilidade tributária por sucessão, dentro de qualquer das modalidades apresentadas, seja imobiliária, mobiliária, comercial, dentre outras, a tributação ocorra antes da sucessão.

Em um caso divergente e hipotético, com propósito elucidativo, se a tributação se desse após o ato sucessório, não haveria que se falar em dívida tributária pelo ente político.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 06 de fevereiro de 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 1966. **Código Tributário Nacional**: publicado em 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 06 de fevereiro de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 599.176 – PR**. Município de Curitiba. União. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Data de Publicação: 13/06/2014, DJ nº 114.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

OLIVEIRA, Alexandre Machado. **Imunidade Tributária**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865> Acesso em 06 de fevereiro de 2015.

SABBAG, Eduardo. **Imunidades Tributárias**. Disponível em <<http://professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1274568191.pdf>>. Acesso em 06 de fevereiro de 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manuel de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.