

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-526-

3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade Federal do Maranhão -
UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
[www.portais.ufma.br/PortalUfma/
index.jsf](http://www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf)

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. Apesar das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos de mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considera que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO E A IMUNIDADE
TRIBUTÁRIA RECÍPROCA À LUZ DO ENTEDIMENTO DO STF NO
JULGAMENTO DO RE 599176**

**THE TAX RESPONSIBILITY FOR SUCCESSION AND RECOVERY TAX
IMMUNITY IN THE LIGHT OF THE STF'S SUBSTANCE IN THE JUDGMENT OF
RE 599176**

**Ramon Rocha Santos
Suênio Waltemberg Gonçalves e Silva**

Resumo

Enquanto o instituto da responsabilidade tributária por sucessão disciplina a sub-rogação de obrigações tributárias no processo de aquisição de bens imóveis, a imunidade tributária recíproca emerge do pacto federativo e tem o objetivo mantê-lo coeso, ante a inviabilidade financeira e prática de tributar, os entes federativos, uns aos outros. Assim pretendeu o STF no julgamento do Recurso Extraordinário 599176, cujo conteúdo e alcance, a partir da ótica da nova hermenêutica constitucional e dos elementos trazidos pelo novo Código de Processo Civil, são objeto de análise no presente artigo.

Palavras-chave: Responsabilidade, Tributário, Imunidade

Abstract/Resumen/Résumé

While the institute of tax liability by succession disciplines the subrogation of tax obligations in the process of acquisition of real estate, reciprocal tax immunity emerges from the federative pact and aims to keep it cohesive, given the financial and practical impossibility of taxing, The federative entities, each other. Thus, the STF intended in the judgment of Extraordinary Appeal 599176, whose content and scope, from the point of view of the new constitutional hermeneutics and the elements brought by the new Code of Civil Procedure, are analyzed in this article.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Responsibility, Tax, Immunity

INTRODUÇÃO

A aplicação compatível entre os institutos da Imunidade Tributária Recíproca e da Responsabilidade por Sucessão, apesar da especificidade das situações em que seu choque é evidenciado, afigura-se umas das mais complexas interpretações a serem feitas no âmbito do Direito Tributário.

O Supremo Tribunal Federal, reconhecendo repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE) 599176 e no exercício de suas atribuições constitucionais, propôs-se a estabilizar a matéria e dar a interpretação definitiva (em termos de aplicabilidade do Direito) acerca da controvérsia.

Consignou, ao fim, por unanimidade de votos, que não se aplica o princípio da imunidade tributária recíproca ao débito referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) devido pela extinta Rede Ferroviária Federal S/A (RFFSA) ao Município de Curitiba.

Considerando as circunstâncias (factuais e jurídicas) que nortearam o caso, o presente artigo científico pretende discutir se o julgamento do Recurso Extraordinário 599176 efetivamente exaure a discussão acerca da controvérsia entre a aplicação da Imunidade Tributária Recíproca e da Responsabilidade por Sucessão, tanto do ponto de vista doutrinário/científico, tanto seu alcance enquanto precedente judicial.

A pertinência do tema se revela tanto na aparente dificuldade de congruência entre os institutos jurídicos em questão, quanto por colocar em disputa entes diversos da federação no exercício da sua competência tributária. Também se denota a pertinência social do tema, uma vez que o seu trato científico pode auxiliar, na medida do possível, as administrações públicas no desembaraço de se ver constringendo o pacto federativo ante a exação fiscal entre elas.

Pessoalmente, ter tratado profissionalmente com hipóteses semelhantes a que se pretende analisar instiga a curiosidade em fazê-lo de forma detida e científica, tornando prazerosa a atividade de conclusão de curso, tarefa que, por vezes, pode se tornar fustigante.

Para obtenção dos objetivos perquiridos, pretende o presente trabalho se valer da denominada Metodologia de Análise de Decisões, no sentido empregado por Filho e Lima (2010), consistente na feitura, em primeiro momento, de uma pesquisa exploratória acerca da

temática, com posterior recorte objetivo que, na hipótese, trata-se do choque entre os institutos já anteriormente denotados, e, ao fim, explorar tal dialética no recorte institucional referente ao Supremo Tribunal Federal, especificamente quanto ao julgado do RE 599176.

Assim, será explanado inicialmente o instituto da responsabilidade tributária e suas espécies, com posterior abordagem da nova hermenêutica constitucional, o que, por sua vez, norteará a interpretação da imunidade tributária recíproca. Após, o acórdão do RE 599176 será analisado a partir do panorama factual que levou à persecução processual, bem como seu alcance a partir dos institutos do *distinguish* e do *overruling*. Por fim, serão tecidas críticas e considerações acerca da matéria, propondo, a partir de toda a atividade dialética empregada, soluções para a controvérsia apresentada.

1. Responsabilidade Tributária

1.1. Responsabilidade em sentido amplo e estrito

Inicialmente, importa esclarecer o significado da palavra *responsabilidade* quando associada ao Direito Tributário.

Isto porque, o seu significado comum no Direito diz respeito ao descumprimento de um dever legal ou de um contrato. Note-se, no Direito privado, o estudo da responsabilidade está classicamente relacionado ao estudo das obrigações que tem como fonte o descumprimento de uma norma ou um contrato, isto é, diz-se responsável aquele que é sujeitado a uma sanção pela não prestação de uma obrigação.

No Direito Tributário, sobretudo em razão da sua natureza pública, a palavra *responsabilidade*, na abordagem de Machado (2015, p. 154), tem um sentido amplo e outro estrito:

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 passivos 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 prestação respectiva*.

Observe-se que quando o art. 123 do Código de Tributário Nacional institui que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, a conotação aí empregada é a de *sentido amplo*.

No entanto, quando o CTN se propõe a fazer a taxonomia conceitual, acaba por demonstrar a existência dos sentidos discriminados acima, dispondo no parágrafo único, inc. II, do art. 121, que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Para o propósito deste estudo, saber identificar qual posição de sujeito passivo está (ou estaria) obrigado o ente federativo que recebe exação de outro, e ainda o sentido expressado pela lei para tal posição, é essencial para a análise do confronto de sua condição com a imunidade tributária decorrente do pacto federativo.

Não se deve olvidar, por fim, ao se falar dos termos utilizados para dar nome aos conceitos, que a doutrina também se refere a responsabilidade *por substituição* e *por transferência*.

A primeira refere-se à hipótese do art. 128 do CTN, segundo a qual a lei pode atribuir de modo expresse 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. Ocorre, por exemplo, na retenção de IR realizada pela fonte pagadora e na cobrança de ICMS ainda na cadeia produtiva.

A segunda diz respeito à hipótese em que, nascida a obrigação tributária com polo passivo determinado, em razão da ocorrência de evento descrito em lei, ela passa outra pessoa, tornando-se esta sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, a despeito das espécies de responsabilidade por transferência discriminadas didaticamente pelos autores (como, por exemplo, a de Rubens Gomes de Souza, que fala em “solidariedade”, “sucessão” e apenas “responsabilidade”), dando foco à forma capitulada pelo CTN, tem-se a Responsabilidade (por transferência) *por sucessão*, tratada pelos arts. 129 a 133 do código, a seguir explanada por este trabalho.

Dessa forma, saindo da discriminação geral dos conceitos, passa-se a abordar especificamente aquele que mais pertine ao objetivo deste artigo, a fim de que, com o esclarecimento final do instituto jurídico, se possa “dialetizá-lo” à hipótese do Recurso Extraordinário (RE) 599176.

1.2. Responsabilidade por sucessão

A primeira frase explana por Machado (2015, p. 156) acerca do tema é: “No que se refere a atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador”.

Significa dizer que o momento que importa para a responsabilidade por sucessão é aquele em que o evento fenomenológico se subsume à hipótese legal de incidência, o que difere totalmente daquele em que a obrigação tributária é lançada, vale dizer, quando é declarada sua certeza, liquidez e exigibilidade, ou ainda, quando é constituído definitivamente o crédito tributário.

Quanto aos tipos de sucessão regulados pelo CTN, diz-se *sucessão imobiliária* a hipótese regida pelo art. 129 do diploma, segundo o qual 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.

Importante destacar que, se o bem imóvel for arrematado em hasta pública, terá vinculado o seu preço, não sendo o arrematante, na forma do parágrafo único do art. 130 do CTN, responsável pela obrigação tributária *propter rem*, isto porque não se estabelece um negócio jurídico, mas apenas ato (judicial) jurídico, em sentido estrito.

Diz-se *sucessão pessoal* a regida pelo art. 131 do CTN, tratando da hipótese em que são pessoalmente responsáveis a) o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remido; b) 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; e c) o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Observe-se que a expressão “bens” refere-se aos móveis e semoventes, já que a hipótese dos imóveis é tratado no artigo imediatamente anterior.

O art. 131, inc. I, teve sua parte final excluída pelo Decreto-lei n. 28/1966, que condicionava a responsabilidade ao fato de haver aquisição ou remição sem prova da quitação dos tributos respectivos.

Portanto, não importa, atualmente, a existência de prova de quitação dos tributos, pois, ainda que apresentada, se por ventura existir algum pendente, será o adquirente ou o remitente responsável pelo respectivo pagamento. Tal hipótese faz imaginar, além da inviabilização da expropriação em execução, a séria injustiça em ter o arrematante de bens móveis e semoventes a arcar com valores em razão da aquisição de bens em hasta pública.

Por fim, fala-se em *responsabilidade empresarial* quando a pessoa natural ou jurídica de direito privado adquire de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continua a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, ocasião na qual responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato

A responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; ou subsidiária 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.

Discriminadas as modalidades de responsabilidade (por transferência) por sucessão, a próxima parte do trabalho se propõe a abordar a nova hermenêutica constitucional, sobretudo para fazer um apanhado dos sentidos histórico e moderno da imunidade tributária recíproca, tudo com vistas a usar os elementos explanados na hipótese real tratada no RE 599176.

2. A nova hermenêutica constitucional e o sentido de imunidade tributária recíproca

A hermenêutica sempre foi referenciada como a técnica ou arte de perceber os significados possíveis e deduzíveis de um discurso, tipicamente o escrito, originalmente ligado ao sentido bíblico, ou melhor, textos que comportem conteúdo sacro.

Numa alusão quase *hobbesiana*, o que mais próximo se relaciona no Direito moderno com tal divindade é a Constituição de um Estado.

Não que este seja visto num sentido de “perfeição” ou “pureza” (que, afinal, estaria mais próximo dum conceito positivista clássico, diverso do que ora se tenta abordar), mas porque é a Constituição que dá e narra juridicamente a origem e a forma do sistema jurídico de normas.

Neste sentido, falando-se em uma hermenêutica jurídica (e ainda mais em “nova”), é um conseqüência lógico que se trate da interpretação constitucional, evidenciando uma quase redundância no termo “hermenêutica constitucional”, se a ideia não fosse justamente diferenciar-se da mera interpretação legal, expondo desde já que a expressão quer englobar o estudo da semântica, historicidade, axiologia e propósito do texto e contexto constitucionais.

Ressalvando-se o que geralmente se dá tratamento quando de uma abordagem inicial acerca de hermenêutica, como suas características (linguisticidade, literalidade, objetividade, necessidade, contextualidade e mutabilidade), ou ainda os métodos percebidos e categorizados pelos cientistas jurídicos (clássico, tópico-problemático, hermenêutico-problematizador, científico-espiritual e normativo-estruturante), pretende-se fazer uma definição inicial a *contrario sensu*.

Isto porque, havendo uma *nova* hermenêutica, afigura-se um bom recurso explicativo dizer do que se tratava a *antiga* hermenêutica que, é claro, refere-se à visão geral do Direito na acepção positivista clássica.

No que tange aos princípios jurídicos (normas estas que demandam maior atividade interpretativa), por exemplo, a partir da concepção de que Direito é essencialmente a norma emanada pelo Estado, são tidos como produto extraído das leis a partir de um método de abstração, consistente na obtenção de um denominador comum da reunião, análise e singularidade de normas específicas, que é chamado a compor de forma subsidiária a completude e coerência do sistema positivo, quando estas mesmas normas específicas não são, individualmente, suficientes para resolver uma querela.

Com o início da ascensão do Estado Social a partir das Constituições do México (1917) e da Alemanha (em Weimar, 1919), de retórica intervencionista e oposta ao Estado Liberal, e com o fim da Segunda Guerra Mundial (quando o mundo tomou os olhos para as atrocidades cometidas durante o holocausto, cujas ações dos executores, conforme os acusados defendiam-

se em Nuremberg, eram devidamente pautadas na legalidade), o positivismo clássico, imediatamente associado, posto que entendia a norma como desinibida de juízo de valor e produzida a partir de tecnicidade pura, se viu politicamente derrotado e em decadência (HESSE, 1991).

Os princípios jurídicos passaram da especulação metafísica e abstrata, para o campo concreto e positivo do Direito, e do caráter subsidiário e integrativo; para o fim da distinção clássica entre princípios e normas com a proclamação de sua normatividade, a perda de seu caráter programático, o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por ocasião das Constituições promulgadas e, finalmente, por expressão de todo o desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a definitiva hegemonia e preeminência dentre todo o sistema jurídico do Estado.

Tal circunstância é a origem do protagonismo constitucional e do ativismo judicial na modernidade, o que, notadamente, vai repercutir na própria estrutura do Estado e na atividade que supre sua existência: a tributária.

Se, por um lado, a seara de atuação estatal cresce, com o intuito de que seja garantido o bem-estar social, por outro, os limites dessa atuação, tal como o da imunidade tributária, precisam ser claros e estáveis, a fim de que nenhum agente público se valha da nova hermenêutica para justificar quaisquer arbitrariedades.

Assim, sendo a imunidade recíproca uma forma de expressão do princípio federativo, não se pode conceber uma federação sem a imunidade tributária recíproca, estando a regra da imunidade recíproca protegida, inclusive, contra eventual emenda constitucional (art. 60, § 4º, I, CF) (GAMBA, 2013). Neste sentido, Baleeiro (1977, p. 116-117) explana que

(...) politicamente, a Constituição visa a uma união indestrutível à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíprocos.
Não seria compatível com esses fins supremos, substancialmente ligados à unidade nacional, preocupação máxima de todos os grandes estadistas brasileiros desde a Independência, a interpretação que permitisse aos Estados entre si retaliações tributárias, com os impostos interestaduais, tão combatidos na primeira República, ou as práticas mais ou menos idênticas que ainda hoje ensombram a vida dos Estados americanos, segundo depoimento de financistas da mais alta circunspeção.

Isto significa dizer que a Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída, ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, dos estados e dos municípios (ATALIBA, 1994).

É da natureza do pacto federativo a imunidade recíproca dos entes que o compõem porque, sendo a federação uma macro associação de estados que se encontram no mesmo plano, não há que falar em relação de súdito para soberano, de poder superior a inferior, devendo a integração entre os entes políticos, como premissa para obtenção dos objetivos constitucionais, o marco da nova hermenêutica e do pós-positivismo, e não a sua segregação.

3. O julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.176

3.1. Panorama factual que levou à persecução processual

A Rede Ferroviária Federal S.A., que existiu por 50 anos e 76 dias, foi extinta em 22 de janeiro de 2007, por força da MP nº 353, convertida posteriormente na Lei Federal nº 11.483/07.

Tendo a extinção mencionada representado a sucessão pela União da Rede Ferroviária, Sociedade de Economia Mista, o Município de Curitiba questionou a quem caberia o pagamento das obrigações tributárias, de sua competência, geradas.

O Recurso Extraordinário 599.176 foi distribuído em 24/04/2009, interposto em razão de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou aplicável a imunidade recíproca a débitos tributários da extinta Rede Ferroviária Federal S.A., sucedida pela União Federal.

O Acórdão então recorrido entendeu que se aplicava a imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) a responsável tributário por sucessão (art. 130 do Código Tributário Nacional), tendo seu conteúdo assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. RFFSA. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. CF, ARTIGO 150, VI, "A".

1. Com a transferência da propriedade do imóvel, o imposto sub-roga-se na pessoa do adquirente (art. 130 do CTN).

2. Gozando a União de imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, inexigível o IPTU sobre imóvel incorporado a seu patrimônio, ainda que os fatos geradores sejam anteriores à ocorrência de sucessão tributária.

3. Ajuizada a execução fiscal antes da extinção da RFFSA, incabível a condenação do Município ao pagamento de honorários advocatícios, porquanto não deu causa à cobrança indevida do tributo.

(TRF-4 - AC: 147416720084047000 PR 0014741-67.2008.404.7000, Relator: ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, Data de Julgamento: 28/04/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 04/05/2010).

Note-se que a premissa utilizada pelo Tribuna Regional Federal da 4ª Região para preponderância da imunidade tributária recíproca sobre a sucessão tributária consubstanciou-se propriamente na existência da primeira, entendendo que a sua condição de limitação ao poder de tributar constitucionalmente prevista era suficiente para barrar a exação fiscal por parte do Município em relação à União.

Por fim, a questão de fundo cuja repercussão geral foi reconhecida consistiu em saber se a imunidade tributária recíproca é aplicável ao responsável tributário por sucessão, posto que foi considerado que tem inequívoca densidade constitucional, na medida em que afeta o campo de competência tributária atribuído aos entes federados.

3.2. Análise da interpretação utilizada pelo Supremo Tribunal Federal

Por ocasião do julgamento do RE 599.176, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso intentado pelo Município de Curitiba, entendendo que as obrigações tributárias da extinta Ferroviária se sub-rogaram para a União, com decisão assim ementada:

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.

(STF - RE: 599176 PR, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 05/06/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO)

A seguir, pretende-se explanar o entendimento firmado pelo STF a partir do conteúdo do voto do relator do recurso em apreço.

O Ministro Relator Joaquim Barbosa, a fim de partir da premissa que foram geradas obrigações tributárias quando a Ferroviária ainda estava constituída, teceu considerações inicialmente quanto à imunidade tributária recíproca enquanto instrumento de calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de pressões econômicas projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante.

Assim sendo, conforme fundamentava o Ministro, a imunidade tributária recíproca seria inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstrasse capacidade contributiva, se houvesse risco à livre-iniciativa e às condições de justa concorrência econômica ou se não estivesse em jogo risco ao pleno exercício da autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição.

Em se tratando a RFFSA de uma sociedade de economia mista, constituída sob a forma de sociedade por ações, na forma entendida pelo STF, a mesma seria apta a cobrar pela prestação de seus serviços e a remunerar o capital investido, não fazendo jus à imunidade tributária.

Por fim, considerou-se que, com a liquidação da pessoa jurídica, União se tornou responsável tributária pelos créditos inadimplidos, nos termos do art. 130 e seguintes do Código Tributário Nacional, isto porque a regra constitucional da imunidade, por se destinar à proteção específica do ente federado, é inaplicável aos créditos tributários constituídos legitimamente contra pessoas jurídicas dotadas de capacidade contributiva e cuja tributação em nada afetaria o equilíbrio do pacto federativo.

Em reforço a tese acima explanada, o pretório excelso entendeu que a aplicação da imunidade tributária prejudicaria ainda a expectativa do ente federado dito “periférico” à receita tributária, à guisa de garantia de uma inexistente vantagem pecuniária a outro ente federado.

O ministro relator ressaltou que qualquer imunidade tributária prejudica, em certa medida, a expectativa de arrecadação dos entes federados, a qual deve ser tolerada pelos entes para satisfazer outros valores tão ou mais relevantes previstos na Constituição, porém, deixar de tributar uma pessoa jurídica dotada de capacidade contributiva desequilibra o pacto federativo, ao invés de preservá-lo.

3.3. Críticas à interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Não com o objetivo de ter por inválida a interpretação adotada pelo Pretório Excelso, mas sim de controvertê-la, passe a lançar os argumentos a seguir.

O Ministro Relator Joaquim Barbosa ao, legitimamente, iniciar seu julgamento a partir do *telos* da questão, aparentemente, esqueceu de analisa sua positividade.

Salvo melhor juízo, para o deslinde dos pontos controvertidos importaria primeiramente a análise da possibilidade do ente federado ser sujeito passivo de obrigação tributária, considerando a regra da Imunidade Recíproca, a partir dos conceitos e dispositivos que regem tais matérias na Constituição Federal e no CTN.

Na hipótese do RE 599.176, a Rede Ferroviária Federal S.A. foi extinta em 22 de janeiro de 2007, por força da MP nº 353, convertida posteriormente na Lei Federal nº 11.483/07, o que representou a sucessão pela União de certos direitos da sociedade de economia mista, vindo o Município de Curitiba a questionar a quem caberia o pagamento das obrigações tributárias, de sua competência, geradas.

Insta salientar, portanto, que a imunidade opera no âmbito da própria delimitação da competência tributária, aspecto que obsta, por conseguinte, não só o lançamento do imposto, mas a própria incidência da lei tributária.

A imunidade recíproca está disposta no art. 150, inc. VI, alínea a, da Constituição Federal, considerada cláusula pétrea garantidora do pacto federativo, cabendo somente à Lei Complementar regular suas limitações, na forma do art. 146, inc. II, da Lei Maior, o qual transcrevo *litteris*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Pois bem, tal regulamentação encontra-se prevista no Código Tributário Nacional, que em seu Capítulo II rege as “Limitações da Competência Tributária”.

Ocorre que a única exceção prevista pelo mencionado diploma legal à regra da imunidade, no que tange à condição de responsável, na forma do art. 121, inc. II, está prevista em seu § 1º do art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Observa-se que tal exceção à regra constitucional diz respeito à hipótese em que o ente político figura como responsável por substituição, quando lhe cabe reter tributo na fonte.

Note-se, porém, que por ser regra que excepciona disposição constitucional, deve ser interpretada restritivamente, razão pela qual não há o que se falar em sub-rogação da União na forma do art. 130 do CTN, uma vez que nenhuma restrição fora feita à condição de responsabilidade por transferência, hipótese esta que é do RE 599.176, no que diz respeito aos fatos geradores anteriores a extinção da Ferroviária, caso não fosse o adquirente imune.

CONCLUSÃO

Embora tenha o STF tenha entendido que com a liquidação da RFFSA, a União se tornou responsável tributária pelos créditos inadimplidos, porque a regra constitucional da imunidade, por se destinar à proteção específica do ente federado, é inaplicável aos créditos tributários constituídos legitimamente contra pessoas jurídicas dotadas de capacidade contributiva e cuja tributação em nada afetaria o equilíbrio do pacto federativo, há de ser observado que o tribunal fez seu julgamento exclusivamente a partir do *telos* da questão, deixando de lado a análise da sua positividade.

Tal análise, aparentemente, levaria à conclusão de que, que por ser regra que excepciona disposição constitucional, a limitação à Imunidade Tributária deve ser interpretada restritivamente, razão pela qual não há o que se falar em sub-rogação da União na forma do art. 130 do CTN, uma vez que nenhuma restrição fora feita à condição de responsabilidade por transferência, hipótese esta que é do RE 599.176, no que diz respeito aos fatos geradores anteriores a extinção da Ferroviária, caso não fosse o adquirente imune.

Embora tenha sido o feito julgado em sede de Repercussão Geral, espera-se que eventualmente seja novamente a controvérsia da matéria levantada ao Tribunal máximo, a fim de que seja tais pontos postos em análise.

REFERÊNCIAS

- ALEXYY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado (RERE)**, n. 17, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, jan.-mar., 2009. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 20 ago.2016.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UnB, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. In: **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. MARTINS, Ives Gandra (coord.). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.
- _____. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016.
- _____. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. v. 1. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

- BULOS, Uadi Lânego. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- _____. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.
- FALCÃO, Amilcar da Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, decisão e dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GAMBA, Luisa Hickel. A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html> Acesso em: 05 mar. 2017.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Safe, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016.
- _____. **Tributação e Liberdade**. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.