

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

Gabriel Perozi LOPES¹
Helena Karoline MENDONÇA²
Thatiane Ferreira FEDATO³

RESUMO: O presente trabalho visa abordar o conceito, as diversas classificações e, em especial, as espécies de imunidades tributárias previstas no texto constitucional brasileiro. Trata-se, também, acerca da substituição tributária por sucessão, mais especificamente sobre a responsabilidade dos sucessores nas diversas situações previstas em nosso ordenamento jurídico.

Palavras chave: Imunidades; substituição; sucessão.

¹ Discente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” em Presidente Prudente/SP, atualmente cursando o 9º termo, na turma “A” (período noturno), portador do R.A nº 001.008.042. e-mail: gabrielqpl@ig.com.br

² Discente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” em Presidente Prudente/SP, atualmente cursando o 9º termo, na turma “A” (período noturno), portador do R.A nº 001.008.053. e-mail: helena.karoline@hotmail.com

³ Discente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” em Presidente Prudente/SP, atualmente cursando o 9º termo, na turma “A” (período noturno), portador do R.A nº 001.008.211. e-mail: thati_ff@hotmail.com

1 IMUNIDADES

1.1 Conceito

De forma didática e simplificada, o conceito de imunidade pode ser tido como uma vedação, por parte da Constituição Federal, a uma lei ordinária de criar tributação em determinadas situações, mas a conceituação das imunidades tributárias não é pacífica na doutrina.

Segundo Pontes de Miranda (1967, p.398):

As regras que vedam às entidades públicas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva.

Para o renomado civilista, portando, as imunidades constituem, basicamente, uma regra negativa de competência.

Conforme conceitua Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2007, p.119):

As imunidades são verdadeiras limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas, operações e serviços.

Pode-se afirmar, simplificada, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato ou fato.

É importante se ter em mente, entretanto, a ideia básica do que vem a ser “imunidades tributárias”, seja esse conceito tido como uma regra de exclusão de competência tributária, ou uma norma constitucional de exoneração tributária, ou até mesmo uma limitação constitucional ao poder de tributar. (DIFINI, 2006, p. 99-100)

Como bem dispõe Aliomar Baleeiro: (2000, p.113)

O art.19, III, da CF estabelece imunidades, isto é, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam.

Ademais, é errônea a ideia de que as imunidades recaem tão somente sobre impostos, não se aplicando aos demais tributos. Como bem assevera Valéria Furlan, “a Constituição Federal pode veicular casos de imunidade sobre *qualquer tributo*”. (2009, p. 248)

Nesse sentido, ensina Misabel Derzi: (2000, p.115)

Entretanto, convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal de Estado e a igualdade/capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição. É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidades lucrativa, por exemplo. Por essa mesma razão é que as imunidades, como regra geral, contemplam impostos. Eventualmente, por razões de política econômica, a Constituição consagra imunidade mais ampla, abrangendo qualquer espécie tributária (art. 155, §3º), ou, por imperativo de justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXIV e LXXVI). Mas as hipóteses são excepcionais.

Exemplos de imunidades que incidem sobre taxas em casos de serviços públicos específicos e divisíveis são os previstos no artigo 5º, inciso XXXIV, artigo 203, artigo 208 em inciso I, artigo 226, §1º, artigo 230 §2º, todos da Constituição Federal.

1.2 Não-incidência, Imunidades, Isenções e Alíquota Zero

A diferenciação entre esses institutos mostra-se essencial para que não haja confusões comuns em relação a eles, que são de natureza completamente diversa, embora aparentemente muito semelhantes.

A característica comum entre os três institutos é o fato de todos desonerarem a tributação, desobrigando o pagamento de tributos.

Não-incidência ocorre quando a legislação não instituiu, em momento algum, qualquer tributo sobre determinado fato. O fato simplesmente não é tributado. Não há previsão de tributos sobre o fato. Já quanto à imunidade e à isenção, há tributação. Porém, no caso da imunidade, a obrigação de pagar tributo será afastada pela Constituição Federal. E no caso da isenção, essa obrigação de pagar tributo será afastada por norma legal. Por fim, na alíquota zero, há a anulação da quantificação de tributo, em razão de se aplicar alíquota zero sobre a base de cálculo. (DIFINI, 2006, p. 102)

1.3 Classificações das Imunidades

1.3.1 Imunidades subjetivas

Estas imunidades levam em consideração as condições pessoais de determinados sujeitos. Determinadas pessoas levarão à imunidade tributária. Como exemplo, pode-se citar a imunidade dos partidos políticos, dos templos de qualquer culto e dos sindicatos dos trabalhadores.

Nestes casos, a imunidade não relevará o bem em si, mas as pessoas que se utilizam e estão submetidas a esses bens.

1.3.2 Imunidades objetivas

As imunidades objetivas relevam não as pessoas, mas o objeto propriamente dito. Os livros, jornais e periódicos, por exemplo, gozam de imunidade objetiva.

1.3.3 Imunidades incondicionais

São também denominadas “auto-aplicáveis”, pois estão previstas em normas constitucionais de eficácia plena, que começam a produzir efeitos de forma imediata, sem necessitar de lei que melhor a regule.

Menciona-se como exemplo de imunidade incondicional aquela que é prevista à União, Estados e Municípios, chamada “imunidade recíproca”.

1.3.4. Imunidades condicionais

São imunidades que não se aplicam de forma imediata, apesar de também previstas constitucionalmente, necessitando de uma lei complementar para que comecem a ter eficácia.

Cita-se como exemplo a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, *alínea* “c” da Constituição Federal, a qual menciona que serão imunes as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (grifo nosso).

1.4 Espécies de Imunidades Genéricas

São imunidades previstas no artigo 150, inciso VI e alíneas da Constituição Federal, incidentes tão somente sobre impostos.

1.4.1 Imunidade recíproca

O artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal veda a instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre rendas, serviços e patrimônios uns dos outros. Referida imunidade se estende às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que suas rendas, serviços e patrimônios sejam vinculados às suas finalidades, como edifica o parágrafo §2º do dispositivo.

As autarquias que desempenham atividades comerciais ou econômicas, bem como as empresas públicas e sociedades de economia mista não são abrangidas por esta imunidade, posto que se sujeitam ao regime jurídico de empresas privadas, como dispõe o artigo 173, §1º, inciso II da Constituição Federal.

Outra exceção à imunidade recíproca, trazida pelo artigo 151, inciso II da Constituição Federal, é a tributação, pela União, da renda das obrigações da dívida pública dos Estados, Municípios e Distrito Federal ou, ainda, da remuneração dos servidores públicos, tributação esta feita por meio do imposto de renda e desde que não seja feita em níveis superiores aos fixados para as obrigações e agentes da União. (DIFINI, 2006, p. 104)

1.4.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade aos templos está prevista do artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal.

Trata-se de uma imunidade geradora de muitas discussões, diante do fato de tratar sobre o direito ao culto, à liberdade religiosa em todas as suas formas de expressão, assunto este que sempre foi causador de dúvidas e controversas doutrinárias.

Quando se trata dessa espécie de imunidade, a expressão “templos de qualquer culto”, abrange qualquer forma e espécie de religião, não sendo admitido nenhum tipo de discriminação.

Aqui, protege-se o culto, todos os seus bens e suas atividades. Busca-se garantir a liberdade religiosa, direito fundamental do ser humano.

É uma imunidade auto-aplicável, incondicionada. Quando o direito à imunidade é reconhecido, ela já é aplicada imediatamente. Porém, para o reconhecimento, ou seja, para a declaração do direito, há um procedimento judicial e administrativo previsto na Lei nº 3.193/57. (DIFINI, 2006, p.105)

1.4.3 Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social

É prevista na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Magna Carta.

O patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores (e apenas dos trabalhadores), as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos serão imunes ao pagamento de impostos.

Trata-se de imunidade condicional, pois depende da regulamentação por lei complementar.

Assim que o partido político adquire personalidade jurídica, deve registrar seu estatuto no Tribunal Superior Eleitoral, como dispõe o artigo 17, §2º da Constituição Federal, para fazer jus à imunidade.

A lei complementar que veio regulamentar as imunidades, no presente caso, é o Código Tributário Nacional, em seu artigo 14. Referido dispositivo traz os seguintes requisitos: a) não distribuírem parcela de sua renda ou de seu patrimônio; b) aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos; c) e manteres a devida escrituração de suas receitas e despesas em livros formais e exatos. (DIFINI, 2006, p.107)

Frisa-se que o fato de uma entidade não possuir fins lucrativos não significa que não obtenha receitas e lucros. Significa que não podem distribuir esses lucros, devendo aplicá-lo de forma integral no exercício de suas finalidades essenciais.

O procedimento administrativo para reconhecimento do direito está previsto na Lei nº 3.193/57.

O Supremo Tribunal Federal determinou recentemente que referida imunidade não se estende às entidades de previdência privada que se mantenham com contribuições dos próprios associados, favorecendo-se apenas as entidades cuja contribuição advenha apenas do patrocinador, e não dos trabalhadores. (DIFINI, 2006, p.107)

1.4.4 Imunidade de livros, jornais e periódicos

A imunidade dos livros, jornais e periódicos é prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”.

Sobre a referida imunidade, é importante trazer o seguinte ensinamento: (DIFINI, 2006, p.109)

Em consonância à interpretação ampla que cumpre dar às regras de imunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu por ela abrangidas as revistas técnicas ou científicas, a redação, composição, atualização, correção e revisão de enciclopédia publicada sob a forma de livro, as listas telefônicas (consideradas periódicos) quanto ao ISS, mesmo que nelas haja publicidade paga, bem como que a imunidade em tela impede a incidência do Imposto Sobre Serviços sobre a transmissão de anúncios ou propaganda.

Quanto aos insumos destes materiais, houve intensa discussão doutrinária se a imunidade abrangeria apenas o papel para impressão ou quaisquer materiais utilizados na produção de jornais, livros e periódicos, incluindo-se até mesmo a tinta, as máquinas impressoras, entre outros insumos.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de incluir nas regras da imunidade tão somente o papel destinado à impressão, sendo este apenas o papel fotográfico. A imunidade tributária não abrange, portanto, outros insumos utilizados na confecção dos livros, periódicos e jornais.

Fica claro que a determinação dessa imunidade destina-se ao incentivo e proteção do direito à informação, não recaindo sobre livros ou jornais que se destinem de forma preponderante à propagandas.

1.5 Imunidades Específicas

Trata-se das imunidades, devidamente previstas na Constituição Federal, incidentes sobre impostos, taxas, ou contribuições específicas.

1.5.1 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Imunidade prevista no artigo 153, §3º, inciso III da Constituição Federal.

O imposto sobre produtos industrializados não incidirá sobre os produtos destinados à exportação, buscando-se, assim, garantir competitivos preços aos produtos nacionais em relação ao mercado internacional. (FURLAN, 2009, p.253)

1.5.2 Imposto territorial rural (ITR)

Devidamente prevista no artigo 153, §4º, inciso II da Constituição Federal. Referido dispositivo dispõe que pequenas glebas rurais, nas quais o proprietário as explore e não possua outro imóvel, não incidirá ITR, devendo ser definido, em lei complementar, o conceito de “pequenas glebas rurais”.

Não obstante a Lei Ordinária 9393/96 trate corretamente sobre o tema, deve ser tida como inconstitucional em razão de o texto constitucional exigir regulamentação por norma de natureza complementar, e não ordinária.

Enquanto não advém a devida regulamentação por lei complementar, usa-se, por analogia, o conceito constante do artigo 191 da Magna Carta, que define “pequenas glebas rurais” como aquelas que não possuam área superior a 50ha. (FURLAN, 2009, p.253)

1.5.3 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

Esta imunidade é determinada pelo artigo 155, §2º, inciso X, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal.

A alínea “a” dispõe que não incidirá ICMS sobre as “operações que destinem mercadorias ao Exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no Exterior”, imunidade esta que, a exemplo da imunidade prevista ao IPI, destina-se a assegurar preços competitivos para os produtos brasileiros em relação aos produtos estrangeiros.

Já a alínea “b”, prevê a não tributação sobre as “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica”. Verifica-se que, aqui, o objetivo é oferecer preços acessíveis aos produtos derivados de petróleo e energia elétrica entre os Estados-membros.

Por fim, a alínea “c” traz a imunidade em relação ao ouro. As operações com ouro, ou seja, nas hipóteses em que o ouro é usado como instrumento cambial ou ativo financeiro, incidirá tão somente o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos ou valores mobiliários (IOF). O ouro tido como mercadoria, no entanto, será tributado com ICMS.

Muito embora a alínea “d” traga uma imunidade às prestações de serviços na área da comunicação por radiofusão livre e gratuita, trata-se de uma “pseudo-imunidade”, pois “a prestação, na esfera privada, de serviços gratuitos, sequer pertence ao campo tributável do ICMS ou de qualquer outro tributo”. (FURLAN, 2009, p. 254-255)

1.5.4 PIS e COFINS

Sobre as operações relativas à energia elétrica, derivados de petróleo e minerais brasileiros, bem como aos serviços de telecomunicações, não incidirá PIS e COFINS, incidindo apenas ICMS, em razão de os impostos PIS e COFINS terem por base de cálculo a receita bruta que decorrem das referidas operações. (FURLAN, 2009, p.255)

Tal imunidade não alcança, entretanto, impostos que não estejam relacionados com as operações supracitadas, muito embora tenham também como base de cálculo renda bruta, como é o caso do imposto sobre a renda (IR).

É o que se encontra previsto no artigo 155, §3º da Constituição Federal.

1.5.5 Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI)

Não incidirá o imposto sobre transmissão de bens imóveis nas seguintes hipóteses: a) quando houver transmissão de direitos reais de garantia de bens imóveis, consistentes da hipoteca e na anticrese; b) quando houver transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; c) quando houver transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. É o que dispõe o artigo 156, inciso II e §2º da Constituição Federal.

Portanto, sobre as demais hipóteses de transmissão onerosa e por ato *inter vivos* de direitos reais sobre imóveis, bem como as transmissões em que a atividade preponderante da pessoa jurídica consistir em compra e venda, locação ou arrendamento mercantil desses bens e serviços, **não** incidirá a imunidade. A respeito da definição do que vem a ser “atividade preponderante”, o artigo 37, §1º do Código Tributário Nacional dispõe que haverá atividade preponderante quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos

subsequentes à aquisição, encontrar decorrência nas transações citadas anteriormente. (FURLAN, 2009, p.255-256)

Mostra-se claro, portanto, que o objetivo dessa imunidade é a facilitação em relação às mobilizações dos bens de raiz.

1.5.5 Contribuição para a seguridade social

Dispõe o artigo 195, §7º da Constituição Federal que: “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”

Muito embora referido dispositivo se refira a “isenção”, trata-se de hipótese de imunidade, posto que devidamente delimitada e definida pela Constituição Federal.

Essa imunidade alcança todas as pessoas que auxiliam o Estado na realização do que dispõe o artigo 203 da Magna Carta, não possuindo fins lucrativos e cumprindo todos os requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

2.1 Sujeitos da Obrigação Tributária

Primeiramente, antes de se explanar sobre a sucessão tributária propriamente, deve-se observar quem são os sujeitos de uma obrigação tributária principal.

O sujeito ativo de uma obrigação tributária, segundo o preceito do artigo 119 do Código Tributário Nacional, é o Ente Público que tem competência para exigir o cumprimento desta obrigação. Por sua vez o sujeito passivo, segundo o artigo 121 do mesmo ordenamento jurídico supra mencionado, é aquela pessoa compelida ao pagamento do tributo.

O sujeito passivo pode ser contribuinte ou pode ser responsável.

Segundo Sérgio Pinto Martins (2008, p. 150):

Distingue-se o contribuinte do responsável. O contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é a obrigação de pagar e a responsabilidade (*Haftung*), e está sujeito à obrigação. O responsável tem apenas responsabilidade. O contribuinte adquire essa condição com o fato gerador da obrigação. O responsável está obrigado por força de lei que regula a responsabilidade.

Logo, observa-se que o contribuinte está intimamente atrelado ao fato gerador, enquanto o responsável responde pela dívida de um terceiro por imposição legal.

2.2 Responsabilidade na Substituição Tributária por Sucessão

Entretanto, segundo Luiz Felipe Silveira Difini, não se pode confundir o sucessor tributário com as outras espécies de sujeito passivo (2006, p. 238):

Não se confunde o sucessor tributário com as demais espécies de sujeitos passivos. O contribuinte é aquele que pratica o ato ou se encontra na situação que deflagra a ocorrência do fato imponible. Tem relação pessoal e direta com o fato imponible. O substituto tem vinculação com o fato imponible: participa em fase anterior ou posterior da cadeia negocial e passa a ocupar a posição do contribuinte na relação jurídica tributária. São os casos de sujeição passiva direta. O responsável em sentido estrito não tem nenhuma ligação com o fato gerador, decorrendo sua responsabilidade exclusivamente de disposição legal. Já o sucessor também não tem ligação com o fato imponible, mas tem uma relação, de direito

privado, com o contribuinte, em virtude da qual a lei promove sua sub-rogação nos direitos e obrigações tributárias do contribuinte. A relação jurídica, de direito privado, entre contribuinte e sucessor é o suporte fático da norma tributária que, incidindo, cria a sub-rogação do sucessor nos direitos e obrigações do contribuinte de uma específica relação jurídica tributária.

Na substituição tributária por sucessão, que está prevista nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade do pagamento do tributo é transferida em razão do desaparecimento do devedor original.

Explica Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 224):

Então, pode-se dizer que o substituto legal tributário é o terceiro, participante de operações anteriores ou posteriores na cadeia de produção e comercialização, a quem a lei atribui responsabilidade por crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte (substituído).

A responsabilidade do sucessor é relativa aos créditos já lançados como também é quanto aos créditos ainda não lançados à data de sua sub-rogação nos direitos e obrigações do contribuinte, desde que até esta data já tenha se dado o fato gerador do tributo, ou seja, nas palavras de Luiz Felipe Silveira Difini, “responde o sucessor por tributos devidos em função de fatos imponíveis ocorridos até a data do ato ou fato a que a lei atribui os efeitos de sub-rogação sua nas obrigações tributárias do antecessor” (2006, p. 239).

Essa substituição por sucessão pode ser ocasionada em razão da venda do imóvel ou do estabelecimento comercial ou, ainda, em razão da morte do devedor original do tributo.

O artigo 130 do Código Tributário Nacional prevê que o adquirente do bem imóvel responde subsidiariamente pelo adimplemento dos tributos que incidem sobre este mesmo que o fato gerador tenha ocorrido antes da sua aquisição. Entretanto, se fizer o pagamento de tais tributos, que podem

ser o IPTU, ITR, taxas e contribuições de melhoria, terá direito de regresso contra o antigo proprietário.

Sérgio Pinto Martins defende que há uma limitação quanto a esta responsabilidade que “a exigência do adquirente, com base no art. 130 do CTN, diz respeito apenas a tributos e não a acréscimos legais, como multas moratórias ou penalidades, pois a pena não pode passar da pessoa do infrator.” (2008, p. 160)

O artigo 131, I do Código Tributário Nacional diz respeito a qualquer bem móvel ou imóvel em relação aos tributos eventuais a partir da aquisição ou remição.

A segunda causa de sucessão tratada no artigo 131, II e III do Código Tributário Nacional é a proveniente de *causa mortis*.

O espólio responderá pelos direitos e obrigações do *de cujus* até a conclusão do inventário e da efetiva partilha, após a conclusão daquele e com a partilha ou adjudicação, o espólio deixará de existir.

A partir da conclusão a responsabilidade passa aos herdeiros, legatários e ao cônjuge meeiro.

É o que explica Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 243):

Concluído o inventário, com a partilha ou adjudicação, deixa de existir o espólio. A partir daí a responsabilidade (*lato sensu*), na qualidade de sucessores do falecido, pelos créditos tributários devidos pelo autor da herança ou pelo espólio (relativos ao período até o encerramento do inventário e eventualmente impagos) será dos sucessores: herdeiros (legítimos ou testamentários), legatários (a quem o autor da herança atribui, por testamento, bem(ns), determinado(s)) ou cônjuge meeiro (que tem individuada a meação que lhe pertence dos bens comuns).

Todavia, essa responsabilidade pela morte do indivíduo, é limitada ao quinhão de cada herdeiro e, como explica Sérgio Pinto Martins, “os herdeiros só efetivamente adquirem essa condição com base na aceitação da herança” (2008, p. 161).

Por fim, o artigo 132 do Código Tributário dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra será responsável pelos tributos daquelas empresas que foram fusionadas, transformadas ou incorporadas até a data deste ato.

Observado o disposto no artigo percebe-se que o legislador nada mencionou sobre a cisão. A omissão ocorre, pois a cisão surgiu com a Lei das Sociedades Anônimas que é posterior ao Código Tributário Nacional, mas isso não impede de ser aplicado o instituto da substituição por sucessão do responsável para o pagamento dos tributos da sociedade cindida até a data do ato por aquelas sociedades que receberam parcelas do patrimônio desta.

Já o parágrafo único do mesmo artigo supramencionado trata da extinção das pessoas jurídicas de direito privado. Neste caso se qualquer dos sócios ou seu espólio continuar a exploração da mesma atividade, independente da razão social ou como firma individual, torna-se sucessor das obrigações tributárias daquela extinta.

Ainda, preceitua o artigo 133 do Código Tributário Nacional, quem adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional continuando sua exploração, independente de manter a razão social ou não, será o responsável pelo pagamento das obrigações tributárias devidas até a data do ato.

A responsabilidade será integral do adquirente se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, sendo subsidiária a responsabilidade se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, em até seis meses da alienação, nova atividade no mesmo ramo ou em outro ramo.

O artigo quer dizer que se o alienante vende e para com a exploração ele responderá solidariamente com o adquirente pelos tributos devidos até a data da compra e venda. Entretanto se o alienante iniciar outra exploração comercial ou continuar com a antiga, o adquirente responderá subsidiariamente, ou seja, a obrigação será exigida primeiramente do contribuinte, que é o alienante.

Se houver disposição contratual, o adquirente pode abrir mão do seu direito de regresso contra o alienante, apenas isso e nunca perante o caso de sub-rogação para com o fisco.

Em caso de alienação judicial tanto em processo falimentar ou de recuperação judicial, a sub-rogação não ocorrerá por força legal, e o adquirente nunca responderá por multas ou penalidades tendo em vista que são pessoais e não podem extrapolar este limite.

CONCLUSÃO

Primeiramente é importante destacar que o conceito de imunidade tributária não é pacífico na doutrina, mas, basicamente, consiste em uma regra de exclusão de competência tributária, ou uma norma constitucional de exoneração tributária, ou até mesmo uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Vale ressaltar também que é errônea a idéia de que as imunidades recaem tão somente sobre os tributos.

São exemplos de imunidades que incidem sobre taxas em casos de serviços públicos específicos e divisíveis o que dispõem os artigos 5º, inciso XXXIV, artigo 203, artigo 208, inciso I, parágrafo primeiro, artigo 230, parágrafo segundo, todos da Constituição Federal.

No tocante a “Não-incidência”, a “Imunidades”, a “Isenções” e a “Alíquota Zero”, a característica comum entre eles esta no fato de que todos desoneram a tributação, desobrigando o pagamento de tributos.

A imunidade se divide em objetiva e subjetiva. A imunidade objetiva, que revela o objeto propriamente dito, se subdivide em incondicionais, também denominadas “auto-aplicáveis”, pois estão previstas em normas

constitucionais de eficácia plenas e condicionais, que não se aplicam de forma imediata, necessitando de lei complementar pra começar a ter eficácia.

As espécies de imunidades genéricas estão previstas no artigo 150, inciso VI e alíneas da Constituição Federal, tais como: Imunidade recíproca; Imunidade dos templos de qualquer culto; Imunidades dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social; e, por fim, Imunidades de livros, jornais e periódicos.

Já as imunidades específicas, previstas no artigo 153, parágrafo terceiro da Constituição Federal, incidentes sobre impostos, taxas ou contribuições específicas, são as seguintes: Imposto sobre produtos industrializados; Imposto territorial rural (ITR); Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); PIS e COFINS; Imposto sobre transmissão de bens móveis (ITBI); e, por fim, Contribuição para a seguridade social.

Com relação à substituição tributária por sucessão, conforme artigo 119 do Código de Tributário Nacional, tem-se o sujeito ativo, que é o Ente Público que tem competência para exigir o cumprimento desta obrigação tributária e o sujeito passivo, onde, segundo o artigo 121 do referido Código, é aquela pessoa compelida ao pagamento do tributo, que pode ser contribuinte ou responsável.

É importante observar que o contribuinte está intimamente atrelado ao fato gerador do tributo, enquanto o responsável responde pela dívida de um terceiro por imposição legal.

Sobre a “Responsabilidade na Substituição Tributária por Sucessão”, previstas nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, o pagamento do tributo é transferida em razão do desaparecimento do devedor original.

Dessa forma, a responsabilidade do sucessor, que pode ser ocasionada em razão da venda do imóvel ou do estabelecimento comercial ou, ainda, em razão da morte do devedor original do tributo, é relativa aos créditos já lançados ou aos créditos ainda não lançados à data de sua sub-rogação nos

direitos e obrigações do contribuinte, desde que até esta data já tenha se dado o fato gerador do tributo.

Os principais artigos que abordam esse tema são os artigos 131, inciso I, artigo 131, inciso II e III, o artigo 132 e parágrafo único, e, por fim, o artigo 133, todos do Código de Tributário Nacional.

Para concluir, quando o caso se tratar de alienação judicial, a sub-rogação não ocorrerá por força legal, sendo que o adquirente nunca responderá pelas eventuais multas ou penalidades, visto que são de caráter pessoal e não podem extrapolar este limite.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e jurisprudência**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11^o ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DERZI, Mizabel. **“Notas de atualização” ao Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro**, 11^o ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**, 3^o ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2006.

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário**, 3^o ed. ampl. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 14. ed. (atual. Por Flávio Bauer Novelli), Rio de Janeiro, Forense, 1992.