

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

DEMETRIUS NICHELE MACEI

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

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

D598

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

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

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francilise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parableno novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS SOBRE ÓRGÃOS E ENTIDADES
PÚBLICAS FEDERAIS AO ABRIGO PELA IMUNIDADE RECÍPROCA**

**TAX SUBSTITUTION OF SERVICES TAX ON AGENCIES AND PUBLIC
ENTITIES COVERAGED BY THE RECIPROCAL IMMUNITY**

**Allan Alexandre Mendes Gonçalves
João Rezende Almeida Oliveira**

Resumo

A Constituição de 1988 veda a cobrança de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos órgãos e entidades públicas, de uns entes sobre os outros. Essa previsão tem o condão de evitar que a imposição tributária de um Ente sobre o outro afete a forma federativa de Estado. No entanto, é comum que legislações municipais atribuam aos órgãos públicos federais a condição de substitutos tributários do ISS. Apesar da posição majoritária da doutrina e jurisprudência, esse trabalho simpatiza com a posição da Procuradoria da Fazenda Nacional, que defende a inconstitucionalidade dessas normas.

Palavras-chave: Imunidade recíproca, Substituição tributária, Imposto sobre serviços (iss)

Abstract/Resumen/Résumé

The 1988 Constitution prohibits the collection of taxes on property, income and services of public entities and agencies, each of ones over others. This prediction has the power to prevent the imposition of a tax Ente on the other affects the federative form of State. However, it is common that local laws impose on the federal agencies the condition of tax substitute the ISS. Despite the majority position of the doctrine and jurisprudence, this work is sympathetic to the position of Attorney of the National Treasury, which defends the inconstitutionality of these rules.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Reciprocal immunity, Tax substitution, Services tax

1 INTRODUÇÃO

A previsão na Constituição Federal de 1988 da imunidade recíproca tem como finalidade a proteção da forma federativa do Estado Brasileiro, cláusula pétrea do nosso ordenamento jurídico.

De acordo com essa imunidade, é vedada a cobrança de impostos sobre renda, patrimônio e serviços de um ente federado sobre o outro, sob pena de essa cobrança resultar em conflitos que abalem o pacto federativo.

Entre os impostos compreendidos nessa imunidade, está o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos municípios, que, em razão desse princípio, não pode incidir sobre serviços prestados pela União, Estados, Distrito Federal e demais municípios, bem como de suas autarquias e fundações.

Ocorre, no entanto, que alguns municípios, no âmbito da competência constitucional e tendo como parâmetro a permissão da Lei Complementar n. 116/03, vêm elegendo órgãos e entidades federais como substitutos tributários do ISS.

O objetivo desse trabalho é confrontar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, verificando a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

O presente artigo analisa preliminarmente a imunidade recíproca e a substituição tributária, para posteriormente verificar a relação entres esses, conjuntamente com os posicionamentos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema.

Essa pesquisa se baseia em uma metodologia dedutiva, partindo-se dos conceitos abstratos previstos na Constituição até as consequências práticas e jurídicas da substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades federais.

2 IMUNIDADE RECÍPROCA

Antes de adentrar particularmente na imunidade recíproca, cabe delinear os institutos da competência tributária e da imunidade. A competência tributária

é atribuída pela Constituição Federal. É nossa Carta Magna que define qual Ente da Federação pode instituir qual espécie de tributo.

Essa competência tributária não é exclusiva de um ente da federação. Requisito intrínseco da federação é a capacidade dos Entes que a compõem possam deter autonomia e essa perpassa pela autonomia financeira de cada um dos participantes. Hugo de Brito Machado fala sobre essa divisão da competência tributária:

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de competência tributária. (MACHADO, 2010, p. 34)

A competência tributária, conferida pelo texto constitucional, autoriza os Entes Federados a instituírem tributos dentro de seus territórios. Como afirma Roque Antônio Carrazza (2012, p. 569), a competência tributária é “a habilitação ou se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem”.

Essa competência será efetivamente exercida quando do exercício de instituir o tributo por meio de lei, como explica Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 295), “manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal”.

No entanto, se por um lado a Constituição descreve hipóteses de tributação (competência tributária), o texto constitucional também elencou certas hipóteses de impossibilidade de tributação, denominadas imunidades tributárias.

De acordo com Aires Barreto (2005, p.74), “a imunidade é área estranha e alheia à competência”. Assim, a imunidade seria uma competência negativa, é uma regra Constitucional que impede a formação da competência naquelas hipóteses descritas. Da mesma forma, Roque Carrazza (2012, p. 806) afirma que a “competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias”.

Pode-se perceber que o conteúdo dessas imunidades tributárias caminha ao encontro dos valores protegidos pela Constituição. Um dos valores mais importantes do texto constitucional é a proteção da forma federativa do Estado brasileiro, nesse sentido, há uma imunidade destinada a essa finalidade.

A Constituição estabelece no artigo 150, inciso VI, alínea a, a imunidade tributária recíproca, de acordo, com essa imunidade é vedado aos Entes Federados instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Como já foi dito, essa imunidade tem por objetivo proteger o pacto federativo, de autonomia e independência da União, Estados e Municípios. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (2013, p. 121) afirma que a imunidade recíproca “assenta-se basicamente no princípio federal”, sendo, ainda de acordo com esse autor, inerente a essa forma de Estado.

Tal é a importância do instituto da imunidade recíproca, que este deve ser entendido como fruto lógico do sistema federativo. Como aponta, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 193), “se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado”.

A imunidade recíproca irá se estender também às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Recentes decisões do STF conferem, igualmente, essa imunidade às empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), desde que prestadoras de serviço público, mesmo que no texto constitucional não exista essa previsão. Tratando dessa questão, Luísa Hickel Gamba explica que:

O Supremo Tribunal Federal, porém, tem conferido interpretação ampla, no ponto, admitindo o alcance da imunidade recíproca a empresas públicas ou sociedades de economia mista que exerçam serviço público exclusivo ou sob monopólio do Estado, sem intuito de lucro, porque, nesse caso, não restaria violado o dispositivo que protege a livre concorrência e presente estaria o valor constitucionalmente protegido pela imunidade em questão. (GAMBA, 2016)

Outro ponto importante sobre a imunidade recíproca é o alcance dado a sua disposição. Atualmente, prevalece na jurisprudência do STF o entendimento de que a imunidade não se restringe apenas aos impostos incidentes diretamente sobre patrimônio, renda ou serviços, mas para qualquer imposto que

venha a atingir o patrimônio das pessoas imunes. Conforme explica Sacha Calmon Navarro Coelho:

[...] dever-se-ia, na consideração da intergovernamental, evitar não apenas a incidência dos impostos que tivessem por fatos geradores o patrimônio, as rendas ou os serviços, mas, igualmente, os impostos que, formalmente incidentes sobre outras realidades, viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas à luz do princípio da capacidade contributiva. (COELHO, 2015, p. 254)

A imunidade recíproca está tratada também no Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172/66, art. 9º, parágrafo 1º:

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. (grifo nosso)

Observa-se que, pela regra do CTN, a imunidade recíproca de órgãos e entidades públicas não exclui a responsabilidade destes em relação a retenção na fonte e eventuais obrigações acessórias, previstas em lei.

Resumindo, foi visto que a mesma Constituição da qual decorre a competência tributária, estabelece hipóteses de imunidades que fogem dessa regra, dentre elas, há a imunidade recíproca, que, no entanto, o CTN tratou de afastar no caso do substituto tributário. Esse regramento do CTN não se circunscreve apenas a suas normas gerais, sendo observado nos regulamentos de impostos em espécie, como será estudado adiante.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS

O polo passivo da obrigação tributária pode ser formado pelo contribuinte ou pelo responsável tributário. Enquanto o contribuinte se relaciona diretamente

com o fato gerador da obrigação tributária, o responsável tributário assume esse ônus em decorrência de imposição expressa da lei, conforme artigo 121 do CTN:

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 - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Essa responsabilidade pode se dar por substituição ou transferência. A primeira decorre da imposição prévia da lei, enquanto a segunda ocorre posteriormente, também por previsão legal. Como explica Dalton Luiz Dallazen (2004, p. 153), a responsabilidade tributária por substituição ocorre “quando o polo passivo da obrigação tributária é desde logo ocupado por uma terceira pessoa indicada pela lei”.

Tem-se assim a figura do substituto tributário, que possibilita a atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, como explica Aires Barreto (2005, p. 350):

Há responsabilidade tributária sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no pólo passivo da obrigação consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou realizador do fato que suscitou a incidência a que alude o art. 121, parágrafo único , I, do CTN [...], senão um terceiro, expressamente referido em lei.

Como se afirmou, essa previsão geral é observável nos impostos em espécie. No caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), regulado pela Lei Complementar (LC) n. 116/03, o contribuinte é o prestador de serviço, contudo, de acordo com o artigo 6º, desta Lei, os municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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.

Como exemplo, no Distrito Federal, a Lei n. 1.355/96, que dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços – ISS, prevê em seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços - ISS, por meio da atribuição da responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário, pela retenção do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal.

Art. 2º A responsabilidade de que trata o artigo anterior é atribuída:

VIII - aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta;

Observa-se que o referido ente federal, apoiado na permissão legal do art. 6º da LC n. 116/03, fez a previsão de substituição tributária naquelas hipóteses previstas em Lei. Entre estas, se destaca para o presente estudo, a possibilidade trazida pelo inciso VII, do artigo 2º, da legislação do Distrito Federal, de atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo municipal aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta.

Cumprir explicar que essa prática não está circunscrita apenas a esse ente federado, sendo observado em diversos municípios brasileiros a atribuição de órgãos e entidades públicas como substitutos tributários.

Interessante apontar que o texto original do Projeto de Lei Complementar do Senado Federal n. 161/89, que resultou na LC n. 116/03, previa expressamente a possibilidade de fixação da substituição tributária inclusive de órgãos e entidades da administração federal.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º O disposto neste artigo também se aplica aos órgãos da Administração Pública Direta e Indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas, bem como às concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

§ 2º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. (grifo nosso)

No entanto, o referido trecho foi suprimido, pois sua disposição já constava do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório do Senador Romero Jucá, o §1º do artigo 6º do projeto deveria ser rejeitado, pois “suas determinações estão contempladas pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional”.

No tópico anterior verificou-se que é vedada a cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, de um ente federado sobre os demais entes, caracterizando uma imunidade constitucional. Assim, não seria possível a nenhum ente público cobrar esses impostos dos órgãos e entidades públicas, contudo, foi analisado no presente tópico, que com relação à responsabilidade tributária há normas (CTN e leis municipais) que vêm afastando essa imunidade. Cabe avaliar, portanto, se tais normas são válidas frente ao que estabelece a Constituição Federal.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS DE ÓRGÃOS E ENTIDADES FEDERAIS

Esse assunto foi recentemente trazido à tona em razão da provocação feita pela Secretária do Tesouro Nacional (STN) a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre o referido tema. Essa solicitação surgiu em razão do fim da vigência do convênio firmado entre a STN e o Banco do Brasil, que automatizava a transferência do ISS retido dos municípios, uma vez que esse fato traria um ônus operacional maior ao gestor público, sendo necessário emitir ordem bancária para retenção da obrigação legal.

Resultado dessa consulta foi o Parecer PGFN/CAT/N. 1269/2015, que explica que “a administração pública federal não está obrigada a se submeter as regras de substituição tributária fixada por municípios e pelo Distrito Federal, uma vez que essa obrigação poderia afetar a autonomia dos entes federados”, pelo descumprimento da imunidade recíproca. Esse mesmo entendimento já

havia sendo exposto pela PGFN nos Pareceres PGFN/CAT nº. 171/2013 e PGFN/CAT nº. 2043/2000.

Temerária é a posição da PGFN nesse caso, ao autorizar órgãos e entidades da Administração Federal descumprirem legislações municipais. É interessante recordar a legalidade estrita aplicável aos servidores públicos, que prescreve que ao servidor público compete agir nos termos da lei. Imagine o servidor público no dilema de reter o ISS em um pagamento a um fornecedor, que não traz, a princípio, nenhum ônus, ou optar por descumprir uma lei.

A fragilidade do parecer em questão, em relação a sua aplicabilidade, fica demonstrada pelos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. No julgamento do Agravo Regimental do Recurso Extraordinário (ARE) 446.530/SC, de maio de 2012, o STF se pronunciou pela possibilidade de substituição tributária nesses casos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE DAS EMPRESAS PÚBLICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS. INFRAERO. POSSIBILIDADE DE SUJEIÇÃO PASSIVA NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIRO NÃO ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A imunidade recíproca aplicada aos serviços públicos imanescentes ao Estado, quando prestados por empresas públicas, não impede a qualificação dessas entidades como substitutas tributárias em relação ao ISS devido em decorrência de serviços prestados por terceiros não abrangidos por norma de desoneração.

II – Agravo regimental improvido.

O Ministro Ricardo Lewandowski, relator do caso, em seu voto aduziu que:

Ocorre que a execução fiscal de que cuidam os autos refere-se a ISS devido pela agravante na condição de substituta tributária e incidente sobre serviços não abrangidos pela imunidade ora discutida, os quais são prestados por terceiros também não imunes. Inaplicável, portanto, a vedação constitucional à incidência de imposto pugnada pelo recorrente.

[...]

Finalmente, não há como se extrair da norma constitucional que apenas autoriza a fixação da substituição tributária por lei, a regra de que o tributo, quando não recolhido pelo substituto, só poderia ser cobrado do substituído. (RE 446530 AgR/SC, p. 2-4)

Nesses termos, entendeu o relator ser possível a cobrança do ISS pelo município do substituto tributária, mesmo no caso de uma empresa pública resguardada pela imunidade recíproca. Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski citou o voto do Ministro Joaquim Barbosa no Acórdão RE 202.987/SP, de 30/06/2009, que tratava de outra espécie de imunidade, mas que se assemelharia com o referido caso:

A questão de fundo está em se saber se a imunidade tributária se aplica às relações jurídicas formadas com fundamento na responsabilidade tributária ou na substituição tributária, que levam à sujeição passiva indireta.

[...]

Nos termos do art. 150, IV, c, da Constituição, é vedado aos entes tributantes instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. A exoneração compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (cf. o respectivo § 4º).

As áreas que ficam excluídas da aptidão para instituir impostos, portanto, referem-se tão-somente às operações realizadas pela entidade imune. Quer dizer, o Estado não pode colocar o SEI como contribuinte de imposto que grave seu patrimônio, sua renda ou seus serviços, desde que imanentes às funções institucionais que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação de regência.

A sujeição passiva tributária compreende os sujeitos passivos diretos, chamados pela legislação tributária de contribuintes, e os sujeitos passivos indiretos, que podem ser substitutos tributários ou responsáveis tributários. Nos termos do art. 121, par. ún, I do Código Tributário Nacional, somente pode ser considerado contribuinte a pessoa que estiver em relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Como se extrai da leitura conjunta dos arts. 121, par. ún I e 128 do CTN, a legislação tributária justifica a sujeição passiva indireta em termos econômicos, derivada da circunstância de o terceiro que for chamado a responder pela obrigação tributária estar ligado, economicamente ou por outro tipo de liame causal, ao fato jurídico tributário.

[...]

Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos. Se estas pessoas não gozarem da imunidade, descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional.

Vale dizer, a eleição da entidade como sujeito passivo indireto não avança sobre qualquer das áreas constitucionalmente

resguardadas pela Constituição contra a tributação, na medida em que o tributo incidirá sobre operações alheias e sujeitará diretamente pessoas estranhas à entidade beneficiada. (RE 446530 AgR/SC, p. 3-4)

Assim, ambas decisões sustentam que a substituição tributária não atinge o patrimônio, renda e serviços dos entes imunes, não havendo motivo para que a imunidade seja aplicável.

Em sentido contrário a essas decisões, a Ministra Carmen Lúcia, em decisão monocrática, de fevereiro de 2011, votou pela impossibilidade dessa mesma substituição tributária, conforme RE 627.450/RS:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO. RESPONSABILIDADE DA UNIÃO PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS: IMPOSSIBILIDADE. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

[...]

4. O Tribunal a quo assentou que: **“inviável o intuito do Município de, por via transversa, transpor a União para a condição de sujeito passivo de tributo que o Legislador Constituinte determinou expressamente não fosse a mesma sujeita. É defeso aos entes políticos (União, Estados e Municípios), dissimuladamente, criar forma de imposição tributária, ainda que por meio de lei, de forma a colocar no pólo passivo da relação obrigacional tributária entes, que, por disposição constitucional imunizante, estão fora do âmbito da competência impositiva”** (fl. 113).

Esse entendimento não diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que assentou ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, conforme o disposto no art. 150, inc. VI, alínea a, da Constituição da República.(grifo nosso) (RE 627.450/RS)

Nas razões da sua decisão, a Ministra apontou que o instituto da substituição tributária afetaria o princípio constitucional da imunidade recíproca. Ocorre, no entanto, que, em novo julgamento, no RE 598.840/SC, datado de 03/06/2013, a mesma Ministra Carmen Lúcia passou a referendar o posicionamento do Ministro Lewandowski, no RE 446.530/SC, passando a admitir a imposição da substituição tributária aos Entes imunes.

DECISÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ISS DEVIDO PELA UNIÃO COMO SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. JULGADO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. (RE 598.840/SC)

Mais recentemente, corroboram com essa posição, os julgados monocráticos ARE 976.272/SP, Relator Ministro Edson Fachin, de 26/08/2016, e ARE 774.288, Relator Ministro Celso de Mello, de 04/02/2014. Desta forma, fica demonstrada a posição dominante atualmente no STF de admitir a responsabilidade tributária de órgãos e entidades estatais.

Retornando ao Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da crítica feita a sua aplicabilidade, em razão da tentativa de desobrigar a Administração Pública de uma obrigação legal por meio de um ato administrativo, o mesmo não se observa em relação aos seus argumentos e conclusões.

Como apontam os Ministros Lewandowski e Joaquim Barbosa, a substituição tributária não afeta o patrimônio, renda e serviço dos órgãos imunes. Contudo, essa afetação não ocorre apenas em um primeiro momento, podendo ocorrer nos casos de inadimplemento do contribuinte ou do seu substituto. A ocorrência dessa situação irá gerar o direito do Município cobrar o ISS diretamente do Ente Federal, podendo aplicar multa e juros, inclusive resultando em um processo de execução fiscal.

Um tanto quanto estranho é o entendimento de Aliomar Baleeiro (2013, p. 1281) que afirma que “as pessoas de Direito Público Interno não estão sujeitas à execução fiscal, mas o legislador pode decretar outras sanções indiretas que as compilam ao cumprimento de suas disposições: quem pode o fim pode os meios”. Contudo, surge a questão, que outras sanções seriam essas? E qual aplicabilidade teriam, visto a impossibilidade de judicialização, no caso de descumprimento?

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2014, p. 83), ao tratar sobre a capacidade colaborativa, expressão utilizada pelo autor para caracterizar a capacidade dos substitutos e responsáveis tributários, afirma que:

[...] o art. 9º, §1º, do CTN dispõe no sentido de que a imunidade “não exclui a atribuição, por lei..., da condição de responsável 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”. Em matéria de ISS, a LC 116/03 deixa claro que é obrigada à retenção a pessoa jurídica tomadora ou intermediária “ainda que imune ou isenta”. Os ônus causados pelas retenções exigidas do substituído têm caráter procedimental e administrativo, não implicando que suporte a carga tributária com o seu próprio patrimônio, de modo que a imunidade não é argumento para fundamentar eventual ausência de capacidade de colaboração para a atuação enquanto substituto tributário. (PAULSEN, 2014, p. 83)

No entanto, aqui há a mesma ambiguidade que reside no pensamento de Aliomar Balleiro, pois como o próprio Paulsen (2014, p. 74) explica, o substituto deve recolher os valores devidos “sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher”, ficando prejudicada a tese aludida no trecho anterior do próprio autor, que defende que o substituto não arcaria com seu próprio patrimônio.

Destaque-se que o presente estudo não se debruça sobre as hipóteses que resultariam na cobrança pelo fisco municipal, que poderiam ocorrer em virtude de diversas situações, tais como legislações confusas, interpretações equivocadas, ou por incapacidade ou desídia do agente público.

O que se discute no âmago da questão é a atribuição de um ente imune como polo passivo da relação tributária, mesmo que apenas como responsável tributário. Essas situações deveriam ser reguladas em acordos ou convênios de cooperação entre os entes, jamais sobre a forma impositiva que vem ocorrendo, por direta ofensa à Constituição. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 223):

Se nos dispusermos a conjugar os elementos que mais agudamente despertam a atenção dos estudiosos, procurando o denominador comum dos pensamentos dominantes, teremos **a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte**, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, **assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.** (grifo nosso) (CARVALHO, 2012, p. 223)

Fica evidente que através dessas previsões em legislações municipais abre-se a possibilidade de conflitos entre os entes federados, enfraquecendo o pacto federativo protegido pela Constituição, consubstanciado no denominado princípio federativo (VALADÃO, 2000, p. 88).

5 CONCLUSÕES

Há dois sujeitos passivos do crédito tributário, o contribuinte e o responsável tributário. No caso em questão, a imunidade recíproca é do tipo subjetiva, ou seja, recai diretamente sobre o sujeito que deveria ser polo do crédito tributário, mas que por determinação constitucional é retirado dessa condição.

A despeito da substituição tributária não atingir diretamente o patrimônio do ente imune, há a possibilidade que isso venha a ocorrer. Dessa forma, pelo exposto nesse estudo, a determinação do ente público como responsável tributário afronta o texto Constitucional, por ofensa à imunidade recíproca e à forma federativa de Estado.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. Ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Lei Complementar n. 116/03, de 25 de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Projeto de Lei Complementar do Senado Federal n. 161, de 1989,** autoria do Senador Fernando Henrique Cardoso. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=19/02/2003&paginaDireta=00526>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Parecer n. 688/2003, de 18/06/2003,** Relator Senador Romero Jucá, referente ao Projeto de Lei Complementar do Senado Federal n. 161/89. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=18/06/2003&paginaDireta=15726>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Parecer PGFN/CAT/N. 1269/2015.** Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2015-10-29T003628/parecer-1269-2015.pdf>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 446.530/SC.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174386>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 598.840/SC.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28598840%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://ti.nyurl.com/j6jlbhe>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 202.987/SP.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603042>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 627450/RS.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28627450%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/z8sjdsb>>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 28ª ed. São Paulo. Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DALLAZEN, Dalton Luiz. **A responsabilidade tributária e o ISS.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). Imposto sobre serviço – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004.

DISTRITO FEDERAL. **Lei n. 1.355/96, de 31 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços - ISS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/SINJ/BaixarArquivoNorma.aspx?id_norma=49309>. Acessos entre 10 e 15 de abril de 2016.

GAMBA, Luísa Hickel. **A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em:

<http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html> Acesso em: 09 de maio de 2016.

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

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa: Princípios de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora, 2014.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.