

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
CAMPUS AVANÇADO DE NATAL
CURSO DE DIREITO

JOSENI ALMEIDA

**UM ENSAIO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE DIÁRIAS, DA CONTA VINCULADA, DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ISS NOS ENTES FEDERATIVOS E DA TAXA
DE EXPEDIENTE**

NATAL/RN

2017

JOSENI ALMEIDA

**UM ENSAIO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE DIÁRIAS, DA CONTA VINCULADA, DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ISS NOS ENTES FEDERATIVOS E DA TAXA
DE EXPEDIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo Científico - apresentado como requisito de aprovação na disciplina de Trabalho de Curso II (TCC II) da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, sob a orientação do Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon.

NATAL/RN

2017

© Todos os direitos estão reservados a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do(a) autor(a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei n° 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei n° 9.610/1998. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu(a) respectivo(a) autor(a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

**Catálogo da Publicação na Fonte.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.**

A447e Almeida, Joseni
UM ENSAIO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA
TRIBUTAÇÃO SOBRE DIÁRIAS, DA CONTA
VINCULADA, DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS
NOS ENTES FEDERATIVOS E DA TAXA DE
EXPEDIENTE. / Joseni Almeida. - Natal, 2017.
30p.

Orientador(a): Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon.

Monografia (Graduação em Direito). Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

1. Direito. I. Chacon, Paulo Eduardo de Figueiredo. II. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

JOSENI ALMEIDA

**UM ENSAIO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE DIÁRIAS, DA CONTA VINCULADA, DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ISS NOS ENTES FEDERATIVOS E DA TAXA
DE EXPEDIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à
Universidade Estadual do Rio Grande do
Norte, como requisito necessário à aprovação
na disciplina de Trabalho de Curso II (TCC
II).

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Presidente da Banca – Orientador

Prof. Dr. Rogério Emiliano Guedes Alcoforado
Membro da Banca Examinadora

Profª. Ma. Aurélia Carla Queiroga da Silva
Membro da Banca Examinadora

Natal, RN, outubro de 2017

RESUMO

O Sistema Tributário Nacional, tal como existe atualmente, foi criado buscando harmonizar as relações da sociedade de forma a se atender aos seus princípios fundamentais, como também de forma a se respeitar o pacto federativo sob o qual vivemos. Com base nessa ideia, este trabalho, por meio de uma pesquisa descritiva, procura demonstrar conflitos entre o que se positivou nas normas que fundamentam o sistema e aquilo que vem sendo aplicado pelo poder tributante nas esferas federal e municipal. Para atingir tal desiderato, como metodologia para apresentação do estudo, uma compilação de legislações tributárias, posições de doutrinadores tentando direcionar aos próprios fundamentos e objetivos da tributação, com apresentação de normas e análise das razões que justificam a atual positivação e as consequências que geram em nossa sociedade, apresentando, dessa forma, um diagnóstico dos principais problemas relacionados à tributação e aquilo que foi positivado na nossa Constituição Federal, servindo de parâmetro para que, por meio de novas discussões de como se otimizar a eficiência da legislação tributária quanto aos fins perseguidos na Carta Magna, sejam apresentados caminhos para a solução do problema.

Palavras-chave: direito público; tributo; progressividade; equidade; federalismo cooperativo.

ABSTRACT

The National Tax System, as it exists today, was created to harmonize the relations of society in order to meet its fundamental principles, as well as in order to respect the federative pact under which we live. Based on this idea, this work, through a descriptive research, seeks to demonstrate conflicts between what has been positive in the norms that underlie the system and what has been applied by the taxing power in the federal and municipal spheres. In order to achieve this goal, as a methodology for presenting the study, a compilation of tax legislation, positions of doctrinators trying to address the very foundations and objectives of taxation, was made, with the presentation of norms and analysis of the reasons that justify the current positivation and the consequences that generated in our society, thus presenting a diagnosis of the main problems related to taxation and to what was positivated in our Federal Constitution, serving as a parameter so that, through further discussions on how to optimize the efficiency of tax legislation regarding the objectives pursued in the Magna Carta, are presented ways to solve the problem.

keywords: public law; tribute; progressivity; equity; cooperative federalism.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 A NORMA POSITIVADA COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL. 2.1 BREVE RETROSPECTO HISTÓRICO DO FEDERALISMO FISCAL NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL PÓS-ESTADO NOVO. 2.2 CRISE FISCAL E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. 3 O FEDERALISMO BRASILEIRO: O FEDERALISMO FISCAL-FINANCEIRO DA CF/88. 3.1 PACTO – COMPROMISSO FEDERATIVO. 3.2 PROIBIÇÃO DE REDUÇÃO DO FEDERALISMO COOPERATIVO À CENTRALIDADE DA UNIÃO. 4 (IN)CONSTITUCIONALIDADES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 4.1 UNIÃO. 4.1.1 INSS sobre diárias. 4.1.2 Recolhimento para conta vinculada (RESOLUÇÕES 169 E 183 DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA - CNJ - ENCARGOS TRABALHISTAS EM CONTRATAÇÕES PÚBLICAS). 4.2 MUNICÍPIOS. 4.2.1 Imposto Sobre Serviços – ISS. 4.2.1.1 Substituição Tributária do ISS e Pacto Federativo 4.2.2 Taxas de Serviços Diversos ou de Expedientes. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

De forma geral, os tributos são regidos por quatro princípios fundamentais, relacionados diretamente aos preceitos Democráticos e dos Direitos Humanos. Sim, Direitos Humanos, pois seus princípios são amplos, indivisíveis e universais, estando hierarquicamente acima até mesmo da Constituição de cada país, devendo pautar todos os atos do Estado, sejam eles legislativos ou administrativos. São eles: Igualdade (ou Capacidade Contributiva) que determina a quem deve ser destinada a cobrança de tributos, com respeito a igualdade entre os cidadãos e analisando suas diferenças sociais e econômicas. Legalidade (ou o Respeito ao Estado de Direito) significando dizer que não é permitido cobrar tributos (sua hipótese de incidência, fato gerador e alíquota) e nem estabelecer benefícios (imunidades e isenções) ou punições (pela falta de pagamento e/ou sonegação), sem que haja previsão legal (Constituição, Leis, Decretos, etc.). Liberdade (Proibição de Confisco) vedando ao Estado restringir a liberdade e as garantias fundamentais (livre iniciativa, propriedade, direito de ir e vir, entre outros) pela cobrança desarrazoada e desproporcional (ou seja, exagerada) de tributos. O princípio da Anterioridade, atrelado ao princípio da Legalidade, impede que o Estado institua a cobrança de tributos sem respeitar um prazo para o início de sua vigência, de forma a surpreender os cidadãos.

O Sistema Tributário Nacional, tal como existe atualmente, foi criado buscando harmonizar as relações da sociedade de forma a se atender aos seus princípios fundamentais, como também de forma a se respeitar o pacto federativo sob o qual vivemos.

A crescente necessidade de evolução das tecnologias da informação vem promovendo diversas mudanças na sociedade em geral. Entre elas está a disponibilização de uma quantidade cada vez mais crescente de informações, resultado principalmente do aumento da capacidade de processamento e armazenamento. Este fenômeno torna-se cada vez mais evidente e vem sendo observado por diversos estudiosos da área.

Desde a Proclamação da República (salvo a Era Vargas entre 1937 e 1945) que o Brasil, em tese, constitui-se numa Federação, cuja definição significa a união de Estados que delegam sua soberania ao Estado Federal, ou seja, é como se cada Estado Brasileiro fosse independente dos demais em sua formação, sendo que, em determinado momento da história, estes resolveram unir-se em torno de uma centralidade de Poder.

Com a sanção do Código Tributário Nacional em 1966, foi previsto um sistema de harmonização das competências tributárias, onde se buscou atribuir a cada ente federado a competência por legislar e administrar tributos sob todas as categorias econômicas tributárias.

Assim, historicamente, a divisão das diversas espécies tributárias (por espécie e categoria econômica) pelos entes federativos (União, Estados e Municípios) praticamente permanece inalterada.

Há duas exceções a essa regra que devem ser destacadas, ambas as quais demonstram o processo de concentração do poder tributário da União Federal frente aos demais entes federativos.

A primeira se faz quanto aos tributos incidentes sobre a Renda, onde a partir de 1993 a competência exclusiva sobre o poder de legislar sobre a mesma restou à União Federal. Isto se deu por meio da Emenda Constitucional 03, que alterou o artigo 155 da Constituição, excluindo da competência dos Estados a possibilidade de legislar e cobrar o Adicional de Imposto de Renda Estadual.

A segunda exceção diz respeito às Contribuições em geral, exceto as de Melhoria. Até 1977 havia grande discussão jurídica quanto à natureza jurídica das Contribuições - previdenciárias, sociais, sindicais - sendo que tal discussão foi dirimida com a promulgação do Ato Institucional nº 08/77 e posteriormente consolidada com a Constituição Federal de 1988. Nesta, reservou-se a exclusividade da União Federal para se instituir quaisquer contribuições que não a de Melhoria

É sob esse aspecto (da concentração do poder tributário da União) que se insere uma crescente dificuldade em financiar necessidades originadas de um crescente anseio popular por cidadania. Dessa forma, na ânsia de aumentar suas receitas estatais para prover o custeio das mais variadas demandas sociais, pessoas jurídicas de direito público (União, Estados,

Distrito Federal, Municípios e Autarquias) têm se utilizado de expedientes normativos que afrontam diretamente o ordenamento jurídico, especialmente aqueles princípios inseridos implicitamente na carta constitucional.

Seguindo essa linha de raciocínio, o presente trabalho pretende reunir e apresentar diversos diplomas infraconstitucionais que, de certa forma, parecem estar em linha de oposição/colisão aos princípios implícitos ou explícitos inseridos na Constituição de 1988, afetando diretamente a autonomia dos entes federados e causando prejuízo ao cidadão comum e à coletividade.

Atento aos problemas relacionados, especialmente sobre o processo de inserção da norma que padece de (in)constitucionalidade, este estudo pretende enfatizar as dimensões e os efeitos de fundamentos como o princípio federativo, a rigidez da distribuição da competência tributária, a garantia da isonomia e o princípio da capacidade contributiva, a progressividade, a garantia de liberdade de exercício de atividade econômica lícita, o princípio da legalidade com seus consectários, assim como o encadeamento em relações de subordinação e coordenação da malha legislativa, da segurança jurídica, da proporcionalidade e do devido processo legal.

Dessa maneira, buscará analisar princípios de tributação inseridos na Carta Magna e traçará um paralelo entre as normas positivadas, com as consequências específicas e pontuais que isso gera no seio social, procurando expor, por meio de uma retrospectiva histórica, institutos positivados na Constituição de 1946, especialmente quanto ao modelo tributário adotado naquela época e sua possível aplicação nos dias atuais, expondo outros diplomas legais que foram recepcionados pela atual constituição, como o atual Código Tributário Nacional.

Para atingir tal desiderato, iniciará com uma abordagem histórico-teórica procurando contextualizar o atual texto constitucional com aquilo que foi positivado anteriormente, demonstrando que a atual constituição omitiu situações onde o constituinte anterior foi mais detalhista.

Depois desse breve contexto, será feita uma apresentação de como no processo crescente de substituição tributária, especialmente com o advento das leis 9.430/1996 e 116/2003, ambas promulgadas no âmbito federal, fomentaram a utilização de instrumentos de substituição tributária como meio de aumentar a receita tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Por fim, serão expostos alguns casos de legislações que afrontam diretamente os princípios da capacidade contributiva e da federação, especificamente no tocante à questão da

possibilidade de se estar adotando uma política regressiva quanto a determinadas contribuições ou, ainda, no tocante à capacidade da instituição do tributo por pessoa jurídica diversa daquela prevista na Constituição Federal.

2. A NORMA POSITIVADA COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

2.1 BREVE RETROSPECTO HISTÓRICO DO FEDERALISMO FISCAL NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL PÓS-ESTADO NOVO

Surgindo em posição antagônica ao período anterior do Estado Novo, o restabelecimento de um federalismo baseado em planos de ações, que adequasse a forma de Estado federalista à realidade, foi operado apenas com a Constituição de 1946.

Esta foi edificada logo após a 2ª Guerra Mundial, quando já se tinha encerrado o Estado Novo protagonizado por Vargas, revelando um caráter social-democrata¹ e uma preocupação desenvolvimentista².

A nova forma de dividir o poder entre Estado-Central e Estados-Membros “aconteceu pela via do federalismo fiscal financeiro, isto é, maior repartição das receitas e despesas federais. A relação financeira do Estado Federal foi estabelecida através do orçamento federal”³. Ela diz respeito também ao artigo 5º da Constituição de 1891 – atinente à prestação de socorro pela União aos Estados em caso de calamidade pública –, que foi repetido na Carta de 1946⁴.

Relativamente à partilha de rendas, resgataram-se as disposições da Constituição de 1934, prevendo a competência concorrente da União e dos Estados para a criação de novos impostos, os quais seriam arrecadados pelos Estados e parcialmente destinados à União e aos Municípios, em percentuais agora atualizados⁵.

1 FERRERI, Janice Helena. “A Federação”. In: BASTOS, Celso (Org.). Por uma Nova Federação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 30.

2 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 59.

3 AMARAL FILHO, Jair do. Federalismo e Rescentralização Fiscal-Financeira no Brasil, p. 9-10. Disponível em: <http://www.ric.ufc.br/biblioteca/jair_a.pdf>. Acesso em 1 nov. 2013.

4 Art. 18, § 2o.

5 “Art 21 - A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.”

Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% (quarenta por cento) da receita tributária da União e o IR -- imposto de renda --, cuja arrecadação tinha chegado a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% (vinte e sete por cento) da mesma. O Brasil ingressava na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos utilizados no país. Ela mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, o último pertencente anteriormente aos estados, mas já arrecadado em parte pelos municípios. Estas unidades de governo passam também a participar (excluídos os municípios de capitais) de 10% (dez por cento) da arrecadação do IR e de 30% (trinta por cento) do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual (exclusive imposto de exportação) no território do município, bem como do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, de competência da União.⁶

A Constituição de 1946 também inovou o ordenamento jurídico pátrio ao firmar que os Municípios receberiam, ainda, percentuais de impostos federais e estaduais e, de igual forma, aos Estados seria repassado parte do que a União auferisse com a arrecadação dos impostos federais⁷.

As regiões economicamente menos desenvolvidas (Norte e Nordeste) passam a ser apoiadas financeiramente de forma sistemática e estrutural e não mais só emergencialmente. “Encontram-se aí as primeiras preocupações e os primeiros mecanismos com o objetivo de

6 Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf> Acesso em 18 de março de 2017.

7 Vide arts.15, III, § 2º, e 20. “Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; [...] § 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal. [...] § 4º - A União entregará aos Municípios, excluídos os das Capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural.” E “Art 20 - Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado.”

algum certo reequilíbrio estrutural e compensatório entre os Estados membros da federação brasileira”⁸.

Nesse contexto histórico, com a finalidade de aprimorar o sistema de arrecadação é que o art. 7º do Código Tributário Nacional - CTN, recepcionado pela atual ordem constitucional, insere a necessidade de delegação para o estabelecimento da atribuição de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição Federal de 1946.

Cabe, ainda, ressaltar a prescrição do atual CTN, em seu art. 8º, que “*o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído*”.

A Constituição de 1988 fez restabelecer o equilíbrio federativo incompatível com o regime militar que sucedeu⁹, refundando¹⁰ o federalismo cooperativo no Brasil¹¹. A República brasileira passou a albergar uma Federação que é formada pela aliança indissolúvel da União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal¹², “*todos autônomos*”¹³, nos termos desta

8 AMARAL FILHO, Jair do. *Federalismo e Rescentralização Fiscal-Financeira no Brasil*, p. 10. Disponível em: <http://www.ric.ufc.br/biblioteca/jair_a.pdf>. Acesso em 1 nov. 2013.

9 DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*. São Paulo: Ática, 1986. p. 66.

10 “A Federação não apenas se restaurou com a Lei Fundamental de 1988. Antes, ela se recriou nessa Constituição” ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey. 1996, p. 237.

11 “O Federalismo Cooperativo se justifica pelo fato de que, em um Estado intervencionista e voltado para a implementação de políticas públicas, como o estruturado pela Constituição de 1988, as esferas subnacionais não têm mais como analisar e decidir, originariamente, sobre inúmeros setores da atuação estatal, que necessitam de um tratamento uniforme em escala nacional. Isto ocorre principalmente com os setores econômico e social, que exigem uma unidade de planejamento e direção. Antes, portanto, de o Estado Social estar em contradição com o Estado federal, o Estado Social influi de maneira decisiva no desenvolvimento do federalismo atual, sendo o federalismo cooperativo considerado como o federalismo adequado ao Estado Social” BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 57.

12 A simples leitura pode dar a entender que é a República que é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, mas não é isso. Como assinala José Afonso da Silva, “Em lugar de selecionar uma dimensão de sentido, o contexto normativo registra a linguagem simbólica que vem do contexto histórico (Decreto 1/1889), em que se oculta a riqueza da palavra ‘Federação’, menoscabada num simples qualificante da República” SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 34.

13 Para Ives Gandra, seria desnecessária a expressão “*todos autônomos*”, uma vez que o preâmbulo e o artigo 1º da Constituição já explicitaram a opção política de constituir Estado Federal. Além disso, segundo ela, a autonomia é da essência da Federação BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3, Tomo 1, p. 8.

Constituição”, o que pressupõe serem todos os entes federativos dotados de autogoverno¹⁴, autoadministração¹⁵ e autolegislação¹⁶.

Todavia, cabe ressaltar que Celso Bastos¹⁷ leciona que a União é pessoa jurídica de direito público com capacidade política, que ora se manifesta em nome próprio, ora se manifesta em nome da Federação. É uma das características do Estado federal – destaca o autor – é ele possuir uma dupla face: em certos aspectos ele se apresenta como um Estado unitário e, em outros, aparece como um agrupamento de coletividades descentralizadas.

Em matéria tributária, a situação não é diferente, pois ora a União atua como representante do Estado brasileiro, ora como ordem jurídica parcial, ou seja, como pessoa jurídica de direito público interno. Tratando-se de atuações distintas, já que a União, na condição de Estado brasileiro, defende interesses qualificados de caráter nacional; já como ordem jurídica parcial, a União defende interesses da pessoa jurídica de direito público interno, em condições paritárias com as demais unidades da Federação. Isso explica a edição de leis nacionais e leis federais, enquanto estas são aplicadas apenas à União, no dizer de Geraldo Ataliba¹⁸, só atingindo seus súditos; aquela é lei nacional, sendo do Estado Federal brasileiro e se dirige a todos quantos estejam no território nacional, sendo o Congresso Nacional o órgão legislador do Estado Federal e da União.

Um problema básico do federalismo fiscal consiste na busca de um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de garantir um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, de outro, a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais. A experiência brasileira tem sido especialmente marcada pela dificuldade em se atingir uma compatibilização destes dois objetivos, registrando ciclos de menor ou maior centralização de poder tributário, que, por sua vez, acompanham estreitamente a evolução histórica de regimes políticos, mais democráticos ou

14 “[...] capacidade de tomar decisões políticas próprias, de definir seu próprio destino” MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio Federativo e Mudança Constitucional: limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2003, p. 65.

15 “[...] capacidade de realizar, pelos seus próprios meios, suas decisões políticas e de pôr em prática suas próprias leis. Com- preende não apenas a possibilidade de compor um corpo administrativo, mas também a concreta disponibilidade de recursos financeiros para realização dos fins pretendidos” MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio Federativo e Mudança Constitucional: limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 66.

16 “[...] capacidade de elaborar suas próprias leis”, que abarca a auto-organização: “[...] capacidade de elaborar sua própria Constituição, de organizar a si próprio” MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio Federativo e Mudança Constitucional: limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 65, 68. Em mesmo sentido: BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 207.

17 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 296-297.

18 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1968. P. 94-95.

de menor difusão de poder. Abstraindo-se, porém, dos ciclos e do simples aspecto de distribuição dos recursos tributários entre os três níveis de governo, a tendência é claramente para a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária. Esta tendência é gerada por uma crescente preocupação com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas, bem como, mais recentemente, em vista do movimento no sentido da integração internacional das economias nacionais -- a globalização --, pela consequente necessidade de harmonização da tributação no nível internacional, o que pressupõe a harmonia dos subsistemas tributários das unidades de governo do país.¹⁹

2.2 CRISE FISCAL E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A causa fundamental da crise econômica brasileira é a crise fiscal, com o desequilíbrio financeiro estrutural do setor público, o qual, por sua vez, tem como uma de suas causas fundamentais a falta de equalização dos gastos com o financiamento da dívida pública.

Em qualquer sistema tributário que se preze, paga mais quem pode mais, é o que se chama de progressividade. No Brasil a excentricidade é tamanha que a lógica é outra, ou, dizendo de outra forma, é completamente invertida: quanto mais pobre, mais tributado o cidadão o é. Essa é a mais simples explicação para o perverso fenômeno denominado “regressividade tributária”.²⁰

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, favorecem a justiça fiscal à medida que permitem a graduação da carga tributária de acordo com as características socioeconômicas das famílias. Já os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, não oferecem as mesmas possibilidades. Por exemplo, uma pessoa que ganha um salário mínimo, ao adquirir uma geladeira, paga o mesmo montante de impostos que um cidadão com renda mais alta.

Em contextos federativos, critérios de equidade também devem orientar a distribuição dos recursos tributários no território. Em um país justo, um sistema de transferências em favor das unidades economicamente mais frágeis deve garantir que o cidadão, independentemente do local de sua residência, tenha acesso a serviços públicos com um padrão mínimo de qualidade e grau de cobertura.

19 Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em 19 de março de 2017.

20 Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15696&revista_caderno=26>. Acesso em 27 de março de 2017.

Os resultados da observação dos principais problemas do sistema tributário nacional demonstraram que o Brasil tem caminhado no sentido contrário à justiça fiscal.

O sistema é injusto porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% (quarenta e oito vírgula oito por cento) de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3% (vinte e seis vírgula três por cento).

O sistema é injusto porque o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% (trinta e três vírgula oito por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) arrecadados em 2005, apenas 9,5% (nove e meio por cento) do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento.

O sistema é injusto porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos.

O sistema é injusto porque a distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento *per capita* municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10.

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.²¹

21 Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf>. Acesso em 27 de março de 2017.

3. O FEDERALISMO BRASILEIRO DA CF/88: O FEDERALISMO FISCAL-FINANCEIRO

O federalismo fiscal²² pressupõe uma repartição constitucional de competências tributário-fiscais, equânime e proporcional distribuição de receitas e equilíbrio entre as competências, atribuições e receitas delimitadas constitucionalmente.

Apesar das vantagens advindas da intensificação do comércio internacional, dos fluxos financeiros e dos processos de integração econômica internacional, focos de tensão intrafederação são criados. Acredita-se que, hoje, nas federações, em decorrência dessas tendências e influências internacionais, está em gestação o desenvolvimento de novos mecanismos de controle e o exercício de poder entre os próprios entes federados, como se estivesse sendo construído (intrafederação) um sistema de freios e contrapesos tributário-fiscais. Assim, um novo federalismo fiscal, além de tratar e preservar a autonomia dos entes federados, do equilíbrio federativo, deve, ainda, conciliar a harmonização tributária com as exigências de eficiência econômica²³ e de cooperação intergovernamental.

3.1 PACTO – COMPROMISSO FEDERATIVO

Pacto, na terminologia jurídica, é habitualmente associado a acordo entre as partes, ajuste de interesses, formalizado em documento. O termo pacto, mesmo no âmbito político, conserva a acepção dominante de acordo e de ajuste celebrado entre as partes para solenizar as firmes intenções dos pactuantes na celebração de compromisso voluntário.

3.2 PROIBIÇÃO DE REDUÇÃO DO FEDERALISMO COOPERATIVO À CENTRALIDADE DA UNIÃO

22 Etimologicamente, federação, originado do latim foedus, quer dizer pacto, aliança. A federação é, por conseguinte, uma aliança ou união de Estados-membros ou de províncias, enfim, de entes federados. Federalismo, em termos gerais, designa qualquer sistema de organização em que diversos entes federados formam uma unidade mas permanecem autônomos em relação a seus assuntos internos. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf. Acesso em 09 de abril de 2017.

23 Ricardo Lobo Torres reconhece que “a multiplicidade de aspectos do sistema tributário, com a necessidade de coerência e de harmonia entre os diversos subsistemas, é que torna tão problemáticas as reformas fiscais e as revisões da Constituição tributária. Combinar a maior racionalidade econômica possível, característica de um bom sistema tributário nacional ou internacional, com a maior autonomia dos entes públicos titulares da competência impositiva, marca de um sólido sistema tributário federado – eis aí o desafio permanente à criatividade jurídica”. In: TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 320. Disponível em: <https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTOConstitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf>. Acesso em 09 de abril de 2017.

Com a Constituição financeira, tem-se a garantia de continuidade, protegida por cláusula de eternidade (cláusula pétrea), da forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I), cujo financiamento se perfaz por discriminação de rendas, observado o dever de concretizar os valores e fins constitucionais do Estado, mediante intervencionismo ou dirigismo, como assegurar o desenvolvimento, erradicar a pobreza, promover a redução de desigualdades regionais, numa síntese, alcançar os fins e valores constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Em vista desses importantes fundamentos, a Constituição não admite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, como nota evidente da rigidez da Constituição material. Por cláusula pétrea que define a identidade do Estado brasileiro, fica afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização das competências legislativas ou ainda algum prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado.

O que se espera do federalismo cooperativo é a maior expansão de políticas que favoreçam a descentralização entre as unidades do federalismo, como forma de concretização dos fins constitucionais do Estado, observada sempre a unidade das políticas nacionais de desenvolvimento e de redução de desigualdades regionais, sociais e econômicas (pelo financiamento centrífugo do federalismo cooperativo equilibrado).²⁴

É no aspecto da centralidade da União que a adoção de leis complementares, embora procurando disciplinar conflitos entre unidades federativas dentro desta, acaba intervindo na instituição e cobrança de tributos que, em teoria, deveriam ser da competência exclusiva dos entes tributantes, no caso, os municípios.

A União, ao editar a lei complementar 116/2003, extrapolou suas atribuições constitucionais e usurpou a competência tributária dos municípios ao instituir novas previsões legais de incidência do imposto sobre serviços, com a instituição de novas hipóteses de incidência, algo que seria da competência tributária exclusiva dos municípios, tema que será abordado mais detalhadamente em capítulo próprio.

²⁴ Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf>. Acesso em 09 de abril de 2017.

4 (IN)CONSTITUCIONALIDADES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 UNIÃO

No intuito de apresentar características de dois tributos instituídos aparentemente em linha de oposição a princípios implícitos ou explícitos da Constituição Federal, este tópico foi dividido em dois subtópicos, para melhor compreensão dos assuntos.

4.1.1 INSS sobre Diárias

Quase sempre importando o descumprimento dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, os tributos da competência da União que descumprem tais postulados atingem, especialmente os já instituídos, a sociedade de forma indireta, tornando-se, de certa forma, injustos e em choque ao princípio da progressividade tributária.

Para compreender tal ponto de vista, faz-se necessário o entendimento do princípio da igualdade cristalizado no artigo 5º da Constituição Federal, pois este visa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade.

Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tributário. Ou seja, é uma das maneiras pelas quais se vai tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais no campo do Direito Tributário.

Desta forma, podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário.

Nesse sentido, o trabalho pretende demonstrar a importância da atividade legislativa ao tipificar os fatos tributáveis e conjugá-lo ao referido princípio na criação dos tributos, o que muitas vezes não vai satisfazer o apetite fiscal do Estado, mas pode ensejar a inconstitucionalidade de uma norma jurídica e na injustiça social, só podendo ser corrigida por meio da atividade jurisdicional que, quando provocada, poderá afastar a incidência de leis que não estão compatíveis com os parâmetros da ordem tributária nacional.

É sob esse enfoque que se insere a contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de diárias a trabalhadores ou servidores regidos pelo regime geral de previdência social nos municípios que não tenham instituído regime próprio de previdência, pois tais trabalhadores/servidores, ao efetuarem deslocamentos no interesse do serviço dentro do território nacional, são tributados de forma regressiva em frontal descompasso com o que prescreve a Constituição Federal, uma vez que, em face da baixa remuneração, sofrerão quase sempre as consequências da incidência da regra relacionada nos §§ 1º e 2º do artigo 457 da

CLT, porque a indenização correspondente (as diárias pagas) deverá ser glosada pelo empregador (administração pública ou empregador privado) e recolhida em forma de contribuição previdenciária para a Receita Federal do Brasil, sem que efetivamente o empregado possa ter algum benefício individual como contraprestação por esse recolhimento ao fisco previdenciário, ou seja, é penalizado por ganhar uma baixa remuneração.

Cabe esclarecer que, embora a Constituição Federal de 1988 coloque como inexistente a possibilidade de o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição²⁵, tal pressuposto não leva a inferir que o inverso, ou seja, estabelecer tributação regressiva seja permitido, uma vez que o texto constitucional procura exatamente como um fim a justiça social e esta pode ser aferida por meio da distribuição da carga tributária, como meio de distribuição de renda e consequente divisão da riqueza nacional.

4.1.2 Recolhimento para conta vinculada (RESOLUÇÕES 169 E 183 DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ) - ENCARGOS TRABALHISTAS EM CONTRATAÇÕES PÚBLICAS)

A Conta-Depósito Vinculada – Bloqueada para Movimentação é uma forma de pagamento diferida, destinada especificamente ao cumprimento de algumas obrigações trabalhistas, portanto, não se constitui em um fundo de reserva²⁶.

Inicialmente instituída pela Resolução 98, de 10/11/2009, pelo CNJ, e fundamentada em dispositivos do Decreto-Lei nº 200/67 e na responsabilidade subsidiária dos Tribunais (inspirada na IN SLTI/MP nº 2/2008), no caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas pela empresa contratada para prestar serviços terceirizados, de forma contínua, mediante locação de mão-de-obra, conforme jurisprudência dos Tribunais trabalhistas²⁷, ela acabou se tornando uma espécie de depósito compulsório que leva a questionamentos quanto à possibilidade de órgão administrativo da cúpula administrativa do Poder Judiciário da União instituir retenções e recolhimentos compulsórios, determinando aos seus órgãos

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A CONSTITUIÇÃO E O SUPREMO. 4. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoLegislacaoAnotada/anexo/Completo.pdf>, p. 1728>. Acesso em 10 de abril de 2017.

26 Cartilha sobre conta vinculada / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. - Brasília: SLTI, 2014. Disponível em: <<http://www.comprasgovernamentais.gov.br/arquivos/terceirizacao/cartilha-conta-vinculada.pdf>>. Acesso em 17 de maio de 2016.

27 Resolução nº 98 de 10/11/2009. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2785>. Acesso em 17 de maio de 2016.

jurisdicionados a tributação sobre a renda de pessoas jurídicas que contratem com a administração pública. Seria possível?

Nesse aspecto, foram trazidos dois incisos de artigos da Constituição Federal²⁸, que prescrevem:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(omissis)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Podemos observar, com esse inciso, que o constituinte colocou a livre iniciativa como um dos fundamentos da República e não parece ser razoável instituir tributo não previsto em lei e originado em órgão do Poder Judiciário limitando o acesso ao recurso e retendo valores imprescindíveis a livre iniciativa empresarial, especialmente se tais montantes não foram positivados em lei ordinária.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

E sob esse prisma fazemos uma reflexão e questionamos: não estaria o Poder Judiciário interferindo na livre iniciativa e instituindo tributo sem previsão legal e com fundamento em dispositivo criado ainda no período ditatorial, sem o correspondente lastro legislativo? O Conselho Nacional de Justiça, por meio da referida Resolução, considerando a responsabilidade subsidiária dos tribunais no caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas pela empresa contratada para prestar serviços terceirizados, de forma contínua, mediante locação de mão de obra, optou, no seu entendimento, por criar uma sistemática sem previsão legal, ou seja, sem amparo na Lei nº 8.666/93, além de acarretar ônus adicional para as empresas prestadoras de serviços em caráter contínuo, majorando, conseqüentemente, os respectivos custos contratuais, uma vez que os custos financeiros advindos da nova sistemática seguramente serão repassados integralmente ao preço final do contrato.

28 BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Assim, defende Pessoa²⁹ que, com relação aos custos, tanto o princípio da economicidade como o da eficiência ficariam comprometidos, visto que a criação desse “fundo” acarretará maiores custos aos fornecedores, com o respectivo repasse ao preço final, sendo mais oneroso aos tribunais e conselhos que os valores eventualmente pagos subsidiariamente em reclamações trabalhistas contra empresas contratadas.

Resumidamente, para Pessoa, a Resolução é ilegal pela ausência de previsão legal sobre o disposto na Resolução (sem amparo na Lei nº 8.666/93, que impede a exigência de outra garantia contratual além das previstas no diploma legal) e pela criação de encargos adicionais que serão repassados pelos fornecedores a seus preços, com conseqüente prejuízo financeiro à Administração, o que fere o princípio da eficiência, da contratação mais vantajosa e até mesmo reforça a responsabilidade subsidiária da Administração. Para isso, colacionamos entendimento do Tribunal de Contas da União que, por meio do Acórdão 4.720/2009³⁰, a um primeiro momento, parece não ter reconhecido tal disciplinamento, nos termos do seguinte Acórdão, cuja ementa foi assim colocada:

ACÓRDÃO 4720/2009 ATA 31 - SEGUNDA CÂMARA - 08/09/2009
Documento completo

Relator: AROLDO CEDRAZ

SUMÁRIO: PEDIDO DE REEXAME. DETERMINAÇÕES RELATIVAS À FISCALIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E TRIBUTÁRIAS POR FORNECEDORES. AUSÊNCIA DE BASE LEGAL. DESNECESSIDADE. EXTRAPOLAÇÃO A PARTIR DE CASO CONCRETO, SEM AVALIAÇÃO DE RISCOS, CUSTOS E BENEFÍCIOS ORGANIZACIONAIS. POSSIBILIDADE DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. PROVIMENTO. INVALIDAÇÃO DAS DETERMINAÇÕES. 1 - Determinação à unidade jurisdicionada para passar a exigir garantia contratual não prevista na Lei 8.666/1993 deve ser invalidada. 2 - Determinação à unidade jurisdicionada para adoção de providências normativas já contempladas em seus regulamentos internos e em seus procedimentos operacionais pode ser tornada sem efeito. 3 - Determinação à unidade jurisdicionada para adoção de procedimentos operacionais, formulada a partir de caso específico e sem adequada avaliação de riscos enfrentados, de custos envolvidos e de benefícios esperados, deve ser tornada sem efeito, em especial quando houver possibilidade de ofensa ao princípio da eficiência em decorrência de acréscimos de custos superiores aos potenciais benefícios.

29 Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/assunto-que-ira-gerar-polemica-entre-as-empresas-prestadoras-de-servicos-continuos-para-a-administracao-publica/>>. Acesso em 17 de maio de 2016.

30 Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?gru poPesquisa=JURISPRUDENCIA&textoPesquisa=PROC:2049420057>>. Acesso em 17 de maio de 2016.

Desse modo, diante dos ensinamentos colocados e da legislação compilada, assim como o posicionamento da Corte de Contas da União, o depósito vinculado, nos termos apresentados pela atual Resolução do CNJ, parece padecer de vício de iniciativa legislativa, ou seja, não caberia ao Conselho Nacional de Justiça legislar em matéria tributária ou trabalhista, nos moldes apresentados.

Ora, se há necessidade de que a Administração Pública tome providências quanto à garantia contratual e se tal não está positivado na norma criada pelo Poder Legislativo, então tal demanda deve ser levada ao meio competente para se discutir e aprovar a edição da norma jurídica.

4.2 MUNICÍPIOS

Esse tópico, para melhor compreensão, foi subdividido em dois subtópicos para tratar do enfoque a ser dado a dois institutos positivados nas legislações dos municípios brasileiros e o entendimento de como se consolidou o processo de formação de possíveis inconstitucionalidades nas legislações tributárias de tais entes.

4.2.1 Imposto Sobre Serviços – ISS

A Constituição de 1988 prevê em seu Título VI, Capítulo I, Seção V, os impostos que podem ser cobrados pelos Municípios, encontrando-se previsto no artigo 156, inciso III, que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar³¹.

Interessante anotar que, a partir da edição da Lei Complementar n. 116/2003, o país passou a admitir (até que se declare a eventual inconstitucionalidade) a possibilidade de um ente federativo diverso daquele que foi inserido na Lei Fundamental como competente para instituir o imposto.

4.2.1.1 Substituição Tributária do ISS e Pacto Federativo

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser formado pelo contribuinte ou pelo responsável tributário. O contribuinte está relacionado diretamente com o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o responsável tributário assume esse ônus em decorrência de imposição expressa da lei, conforme artigo 121 do CTN:

31 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

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.

A responsabilidade tributária pode se dar por substituição ou transferência. A primeira é decorrente da imposição prévia da lei, enquanto a segunda ocorre posteriormente, também por previsão legal.

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.³²

A competência tributária é atribuída pela Constituição Federal, sendo ela quem define qual ente da federação pode instituir determinada 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 compõe 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.³³

Depreende-se da colocação do autor que o texto constitucional confere competência tributária aos entes federados, autorizando estes a instituírem tributos dentro de seus territórios.

Ocorre que o mesmo texto constitucional que estabelece competências tributárias aos entes federativos é o mesmo que lista hipóteses de impossibilidade de tributação que foi denominado como imunidade tributária, sendo tal atribuição, para alguns doutrinadores, denominada de competência tributária negativa.

32 Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9084t7dw/kKqT69FDfbL9k53l.pdf>>. Acesso em 05 de setembro de 2017.

33 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34.

E é de se presumir que o constituinte originário colocou essas imunidades com a finalidade de que a mesma fosse ao encontro dos princípios protegidos pela Carta Magna, tendo, dentre eles, a forma federativa do Estado brasileiro se consagrado como princípio constitucional e este é corolário daquela. É de tal importância o instituto da imunidade recíproca, que este deve ser entendido como fruto lógico do sistema federativo.

A imunidade recíproca também é tratada no art. 9º, IV, § 1º, da Lei n. 5.172/66 (CTN):

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;

É ainda importante observar que prevalece, na jurisprudência da suprema corte brasileira, o entendimento de que a imunidade não deve se restringir apenas aos impostos incidentes diretamente sobre o patrimônio, renda os serviços, mas para qualquer imposto que venha a atingir o patrimônio das pessoas imunes.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (ou simplesmente ISS) é um tributo elencado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. De competência municipal, seu fato gerador é a prestação de serviços de qualquer natureza, salvo os já tributados pelo ICMS, sendo o seu contribuinte o respectivo prestador do serviço.

Segundo Kiyoshi Harada³⁴, a fixação de alíquota mínima pela lei complementar, conforme § 3º do art. 156 da Constituição Federal, com redação conferida pela EC nº 37/2002, padece do vício de inconstitucionalidade por afronta ao princípio federativo, caracterizado pelo governo próprio e competência exclusiva dos entes componentes da Federação (arts. 1º e 18 da CF).

O exercício do poder tributário pelo Município pressupõe liberdade de adotar a política tributária adequada às suas necessidades, com autonomia e independência, como resultado da forma federativa de Estado, proclamada logo em seu art. 1º. Nenhum ente político pode ser obrigado a retirar da sociedade mais do que o necessário à implementação da política governamental. A Carta Política, no § 4º do art. 60, proíbe a deliberação de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado (Inciso I).

Assunto que foi recentemente trazido à baila em razão de provocação feita pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

34 HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19. Edição Revista e Ampliada. São Paulo. Editora Atlas, 2010, p. 445.

(PGFN) sobre o referido tema. A 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.

Dessa consulta, restou consignado o Parecer PGFN/CAT/N. 1269/2015, que, em resumo, explica a não obrigação da administração pública federal de 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 vinha sendo exposto pela PGFN nos Pareceres PGFN/CAT/Nºs 2043/2000, 2133/2000, 2141/2000, 2145/2000, 722/2004 e 171/2013.

Ocorre que em novo Parecer PGFN/CAT Nº 656 relacionado na NOTA/PGFN/CAT/Nº 358/2016³⁵, de 2016, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifesta pela revisão dos fundamentos anteriores afirmados e revoga as orientações emanadas pelos Pareceres PGFN/CAT Nº 171, de 2013 e nº 1269, de 2015, concluindo que:

“137. O dever de retenção entre entes políticos é perfeitamente conciliável com a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, porque, como visto, a imunidade tributária recíproca não dispensa os entes do dever de retenção nem do cumprimento das obrigações acessórias.

138. Ademais, a responsabilidade tributária prevista em lei em virtude da não retenção também não é impactada pela imunidade tributária recíproca, segundo já decidido pelo Supremo Tribunal Federal:

“Recurso Extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria -- SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de deferimento.

Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos.

A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto.”(STF, 2ª Turma, RE 202.987, relator Ministro Joaquim Barbosa, 30.06.2009)(...)”

Arremata, por fim, que todas as leis e decretos que imponham tais cometimentos aos particulares, fundamentam a imposição da obrigação de reter também à União e demais entes personificados da Administração Indireta, passando a PGFN a reconhecer a União, por

35 Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/b0b514d8-d85a-3096-954d-97b2dc5f0989/NotaCAT_358.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

intermédio de todos os seus órgãos federais, assim como as demais pessoas jurídicas federais, como obrigadas a reter impostos municipais ou estaduais quando houver leis estaduais e municipais obrigando pessoas jurídicas a reter tributos de terceiros na condição de fontes pagadoras, nos termos do próprio art. 150, VI, a, da CF, e do § 1º do art. 9º do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, a União e demais pessoas jurídicas federais são obrigadas a reter ISS quando se encontrarem na posição de fontes pagadoras como tomadoras de serviços de terceiros, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, do art. 128 do CTN, do § 1º do art. 9º do CTN, do art. 150, VI, a, da CF e das respectivas leis municipais, independentemente da realização de convênios.³⁶

Ocorre que a PGFN, no Parecer nº 656/2016 e na NOTA/PGFN/CAT/Nº 358/2016, não se pronunciou quanto a uma decisão monocrática da lavra da Ministra Carmen Lúcia, de fevereiro de 2011, que votou pela impossibilidade dessa mesma substituição tributária, conforme RE 627.450/RS³⁷:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO. RESPONSABILIDADE DA UNIÃO PELO PAGAMENTO DO TRIBUTUO: 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. (RE 627.450/RS)

36 Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/b0b514d8-d85a-3096-954d-97b2dc5f0989/NotaCAT358.pdf>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

37 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 627.450/RS. Relatora: LÚCIA, Cármen. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623652>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

Posição que posteriormente foi revista, quando a mesma passou a referendar o posicionamento do Ministro Ricardo Lewandowski, no RE 446.530/SC³⁸, 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)

Confirmada tal posição por meio dos 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.

Ocorre, no entanto, que tais julgados não entraram no mérito de outra possibilidade que pode ocorrer ao se admitir a retenção e recolhimento do ISS, na condição de substituto tributário, pela União, nos casos de contratação de município que se encontre em unidade da federação diversa de onde se situa o órgão da União, ou seja, se, por exemplo, órgão da União contratasse um serviço de uma empresa sediada em um município do estado do Amapá, poderia essa legislação ter vigência extraterritorial para além dos limites territoriais do município e obrigar órgão da União estabelecido em unidade da federação diferente da do local onde está situada a sede da empresa prestadora do serviço a pagar o tributo estabelecido em lei? Outra dificuldade que se vislumbra é a possibilidade de penalizar tal órgão pela falta de retenção e recolhimento do tributo, tendo em vista de que forma os órgãos da União poderiam tomar ciência de todas as legislações tributárias municipais existentes (com obrigações principal e acessórias), quando, em muitos municípios do interior do país, não existem meios para consultar a legislação fiscal correspondente e, além disso, como providenciar o recolhimento nos casos onde não exista documento para viabilizar a arrecadação do tributo? São questões de difícil solução que, como resposta, deveria ser observado quanto a esse aspecto de tributação a formalização do convênio, único meio de não se estabelecer prejuízos aos entes federativos e fulminar com o princípio federativo estabelecido na Constituição Federal.

38 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 446.530/SC. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174386>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

Outro ponto controvertido e essencial a ser observado é que a conceituação de prestar serviços nos é fornecida pelo Direito Civil, onde é tratada como uma obrigação de fazer mediante contratação, firmada entre duas ou mais partes.

Temos que os serviços passíveis de tributação se encontram enumerados e listados taxativamente na Lei Complementar 116³⁹ de 2003. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF⁴⁰ entendeu que os itens dessa lista devem ser interpretados de maneira taxativa, não podendo o Município estabelecer em sua própria Lista de Serviços outros que não estejam previstos na referida Lista de Serviços anexa à Lei Complementar do imposto em questão. Um ponto bastante controvertido por colocar Lei Complementar que, embora elaborada pelo Congresso Nacional para estabelecer os serviços passíveis de incidência do ISS, acabou restringindo a competência do ente municipal à aplicação da lista já determinada pela referida lei.

Trata-se de um tributo cuja função predominante é a fiscal, ou seja, tem como principal objetivo arrecadar recursos para os cofres públicos de seu respectivo Município.

Cabe ressaltar quanto ao aspecto da inclusão de itens que não podem ser considerados serviços e que, mesmo assim, foram enquadrados na lista relacionada pela lei 116/2003, não caracterizando a prestação de um serviço. Como exemplo, a cessão de andaimes e outras estruturas provisórias, prevista no item 3.05 da lista em anexo da Lei Complementar 116 de 2003, pois a cessão de bens móveis não constitui uma prestação de serviços, mas sim a mera disponibilização de um bem móvel para utilização do cessionário.

Segundo a Súmula Vinculante nº 31⁴¹, do STF, é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, vejamos: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis."

39 BRASIL. Lei Complementar nº 116, 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 23 de maio de 2016.

40 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 361.829-6/RJ. Relator: VELLOSO, Carlos. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=364229>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

41 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Ocorre que o item 79 da Lei complementar n° 56/87 fora objeto de julgamento, pelo STF, no Recurso Extraordinário n° 116.121-3/SP⁴². Desse modo, em plenário, foi declarada inconstitucional a expressão "locação de bens móveis".

O órgão julgador entendeu que não há de se confundir arrendamento de coisa com a prestação de um serviço. Essa diferença se encontra consagrada no direito privado, de modo que somente pode-se tributar "obrigações de fazer", e não "obrigações de dar". Entendimento diverso ofende o próprio conceito de serviço, conforme já vimos, assim como a regra elencada no art. 110 do Código Tributário Nacional⁴³, *verbis*:

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

Por sua vez, esse julgado serviu como base para o veto presidencial ao item 3.01 da atual lista de serviços, cuja redação é análoga àquela do item anteriormente tido como inconstitucional. Entretanto, o veto não apreciou os outros itens que igualmente correspondem a obrigações de dar, entre eles a cessão de andaimes e outras estruturas provisórias.

Desse modo, na hipótese dessas respectivas operações, a jurisprudência majoritária entende como afastada a incidência do ISS sobre essas operações, pois esta atividade se constitui meramente como uma obrigação de dar.

Uma questão de constitucionalidade controvertida citada por Kiyoshi Harada⁴⁴ refere-se à falta de delegação de um ente de direito público a outro e diz respeito a possível instituição de hipótese de incidência do imposto por pessoa jurídica de direito público diversa daquela que a Constituição Federal prescreveu, uma vez que a substituição tributária em matéria de ISS depende de implementação pelos Municípios. Contudo, o § 2º do Artigo 6º da lei 116/2003 já instituiu, em nível nacional, a substituição passiva para as hipóteses previstas nos incisos I e II. Pelo inciso I, o tomador ou intermediário de serviço proveniente do

42 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP. Relator: GALLOTTI, Octavio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

43 BRASIL. 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: <272 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acessos entre 05 e 30 de julho de 2017.

44 HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19. Edição Revista e Ampliada. São Paulo. Editora Atlas, 2010.

exterior⁴⁵ ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior é o responsável pelo pagamento do imposto (art.121, parágrafo único, inciso II do CTN). Pelo inciso II, a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços correspondentes aos subitens de serviços aí apontados,⁴⁶ fica sendo a responsável pelo pagamento do imposto. Mais uma vez observamos que o princípio federativo foi relativizado para se criar uma lei

4.2.2 Taxas de Serviços Diversos ou de Expedientes

No que concerne à denominada taxa de expediente pela expedição de guias de recolhimento do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ou outro tributo municipal, a mesma também padece de inconstitucionalidade, na medida em que não há contraprestação visível em favor do contribuinte. Ou seja, ao cobrar do contribuinte impostos e taxas, emitindo as guias respectivas, a Fazenda não está prestando serviço em benefício do contribuinte, que a autorize a cobrar taxa. A emissão das guias de recolhimento é interesse exclusivo da Administração, por ser inerente ao lançamento do imposto, não lhe sendo dado penalizar ainda mais o contribuinte, intuito esse que se mostra em descompasso com os princípios constitucionais.

O carnê de cobrança do tributo deve ser reconhecido como um apêndice do lançamento que o originou e não de maneira isolada. Nesse sentido, decidiu o egrégio Supremo Tribunal Federal⁴⁷, vejamos:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 789.218
MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. TAXA DE EXPEDIENTE. FATO GERADOR. EMISSÃO DE GUIA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DOS CRITÉRIOS EXIGIDOS PELO ART. 145, II, CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. A emissão de guia de recolhimento de tributos é de interesse exclusivo da Administração, sendo mero instrumento de arrecadação, não envolvendo a prestação de um serviço público ao contribuinte.
2. Possui repercussão geral a questão constitucional suscitada no apelo extremo. Ratifica-se, no caso, a jurisprudência da Corte consolidada no sentido de ser inconstitucional a instituição e a cobrança de taxas por

45 A tributação de serviço proveniente do exterior é inconstitucional.

46 Esses subitens de serviços estão abrangidos por aqueles excepcionados da regra geral do art. 3º.

47 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP. Relator: GALLOTTI, Octavio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6316090>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos. Precedente do Plenário da Corte: Rj nº 903, Rel. Min. Thompson Flores, DJ de 28/6/74.
3. Recurso extraordinário do qual se conhece, mas ao qual, no mérito, se nega provimento.

Embora esse entendimento esteja pacificado no Supremo Tribunal Federal, muitos gestores públicos de prefeituras municipais instituem a referida taxa confiantes na indiferença dos órgãos que poderiam coibir tais normas no nosso ordenamento jurídico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a crônica e histórica crise fiscal existente no país, gestores, antes de se preocuparem em fazer uma efetiva contenção de despesas desnecessárias na administração pública em suas esferas correspondentes, procuram dar nova “roupagem” a tributos ou a “entendimentos legais” que já estão positivados e, com isso, embora sem nenhuma reforma tributária efetivamente aprovada ou em tramitação no Congresso Nacional, conseguem elevar o percentual da carga tributária que atinge a sociedade, muitas vezes apenas com novos entendimentos ou com a criação de novas hipóteses de tributação simplesmente com a edição de atos administrativos.

Assim, diante do que foi exposto, observamos que o país, por meio dos poderes constituídos, assim como do Ministério Público, órgão autônomo considerado o fiscal da lei, tem se pautado em manter a ordem tributária perversa e não tem se utilizado dos instrumentos legais colocados à disposição da Administração Pública para coibir abusos no processo de positivação, cobrança e/ou consolidação de entendimentos na seara tributária, isso é facilmente demonstrado por meio da tributação vigente extremamente regressiva, onde o cidadão de baixo poder aquisitivo é penalizado de forma desproporcional. Ademais, vivenciamos uma espécie de guerra fiscal, onde pode ser observada uma relativização quanto à aplicabilidade do princípio federativo e que, portanto, encontra-se em linha de colisão com aquilo que prescreve o texto constitucional.

A impressão que passa nos contenciosos fiscais ou administrativos onde os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) estejam envolvidos na lide é a de que as decisões (administrativas) dos gestores ou dos tribunais (judiciais) são geralmente pautadas pelo caráter político, muitas vezes esquecendo o enfoque técnico-jurídico que deve permear tais deliberações onde, muitas vezes, ocasionam prejuízos aos cidadãos ou, o que é

pior, beneficiam interesses de determinados grupos na sociedade em detrimento do conjunto social.

Desse modo, faz-se necessário rever a análise jurídica usualmente empregada na literatura tributária brasileira, buscando uma metodologia interdisciplinar de áreas diversas, como Direito, Contabilidade e Economia, que, por meio do ferramental da Análise Econômica do Direito, seja possível descortinar a eficácia, as implicações socioeconômicas e o papel dos tributos e das normas tributárias enquanto institutos jurídicos, inclusive como forma de propor novas estruturas tributárias ótimas que atendam a características como a eficiência econômica, a equidade, a simplicidade e o baixo custo administrativo. E, na análise da tributação, cabe ao estudioso da disciplina, seja ele um jurista ou economista, investigar não só o funcionamento e as características do sistema tributário, mas, principalmente, aperfeiçoar o que já existe.

Destarte, será possível alcançar a eficiência econômica, a equidade, a simplicidade, a transparência e níveis ótimos de arrecadação, características que estão relacionadas com a própria manutenção do Estado e de um ambiente eficiente de trocas no mercado, repercutindo positivamente no nível de bem-estar da sociedade.

Direito é lógica, mas uma lógica de resultados voltada para os fins a que se destina. Esses fins estão traçados e são imanentes ao Direito Positivo, especialmente aqueles firmados na Constituição Federal. O resultado da interpretação deve exprimir o Direito aplicado e estar em harmonia com a Ideia de Justiça, assim sendo, entendemos que o Direito deve expressar o anseio e os fins perseguidos pela sociedade quanto ao aspecto da justiça tributária.

6 REFERENCIAS

AMARAL FILHO, Jair do. **Federalismo e Rescentralização Fiscal-Financeira no Brasil**. Disponível em: <http://www.ric.ufc.br/biblioteca/jair_a.pdf>. Acesso em 1 nov. 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1968.

BARAU, Victor. Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>> Acesso em 10.out.2016.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3, Tomo 1, p. 8

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessos entre 05 e 30 de julho de 2017.

_____. **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: < 272 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acessos entre 05 e 30 de julho de 2017.

_____. **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 05 e 30 de julho de 2017.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **NOTA/PGFN/CAT/Nº 358/2016**. Disponível em: <[http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/b0b514d8-d85a-3096-954d-97b2dc5f0989/Nota CAT 358.pdf](http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/b0b514d8-d85a-3096-954d-97b2dc5f0989/Nota%20CAT%20358.pdf)>. Acesso em 10 de setembro de 2017. Acessos entre 10 e 30 de julho de 2017.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT/N. 1269/2015**. Brasília, 2015. Disponível em: < <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2015-10-29T003628/parecer-1269-2015.pdf>>. Acessos entre 10 e 30 de julho de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 446.530/SC**. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174386>>. Acesso em 15 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 627.450/RS**. Relatora: LÚCIA, Cármen. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6316090>>. Acesso em 15 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP**. Relator: GALLOTTI, Octavio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6316090>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**. 4. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoLegislacaoAnotada/anexo/Completo.pdf>, p. 1728.> Acesso em 10 de abril de 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 4720/2009 – Segunda Câmara**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?grupoPesquisa=JURISPRUDENCIA&textoPesquisa=PROC:2049420057>> Acesso em 10 de abril de 2017.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 98 de 10/11/2009**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2785>>. Acesso em 17 de maio de 2016.

_____. Assessoria Econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Evolução Recente da Carga Tributária Federal**. Disponível em: <[file:///C:/Users/JOSENI/Downloads/Evolu%C3%A7%C3%A3o%20Recente%20da%20Carga%20Tribut%C3%A1ria%20Federal%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/JOSENI/Downloads/Evolu%C3%A7%C3%A3o%20Recente%20da%20Carga%20Tribut%C3%A1ria%20Federal%20(3).pdf)> Acesso em: 28 de julho de 2017.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf> Acesso em 27 de março de 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRERI, Janice Helena. “**A Federação**”. *In*: BASTOS, Celso (Org.). *Por uma Nova Federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

GONÇALVES, Allan Alexandre Mendes; OLIVEIRA, João Rezende Almeida. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS SOBRE ÓRGÃOS E ENTIDADES PÚBLICAS FEDERAIS AO ABRIGO PELA IMUNIDADE RECÍPROCA**. Disponível em: <[Gonhttps://www.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9084t7dw/kKqT69FDfbL9k53l.pdf](https://www.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9084t7dw/kKqT69FDfbL9k53l.pdf)> Acesso em 02 de setembro de 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. Edição Revista e Ampliada. São Paulo. Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Cristiano Franco. **Princípio Federativo e Mudança Constitucional: Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey. 1996.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SAMPAIO, Ricardo Alexandre. **Assunto que irá gerar polêmicas entre as empresas prestadoras de serviços contínuos para a Administração Pública**. Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/assunto-que-ira-gerar-polemica-entre-as-empresas-prestadoras-de-servicos-continuos-para-a-administracao-publica>> Acesso em 27.mar.17.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro, **Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Econômica**, editora Lumen Juris, 1. Edição, Rio de Janeiro, 2016.

SCHNAID, David, **Filosofia do Direito e Interpretação**, editora Revista dos Tribunais, 2. Edição revista e atualizada, São Paulo, 2004.

TAVARES, Thiago Nóbrega. **Breve exposição da (fatídica) história tributária brasileira.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?nlink=revista_artigos_leitura&artigo_id=15696&revista_caderno=26> Acesso em 27.mar.17.

TORRES, Heleno Taveira. **Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro.** Disponível em:<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf> Acesso em 09.abr.17.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para futuras reformas.** Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf> Acesso em 18.mar.2017.