



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

## PARECER PGFN/CAT/Nº 126/2015

**Ementa: Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique qualquer grau de sigilo. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. ISSQN. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Pedido de manifestação quanto ao Parecer PGFN/CAT nº 171/2013. Consulta da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.**

### I

Trata-se de processo encaminhado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, a qual solicitou a manifestação jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da não obrigatoriedade de órgãos públicos federais efetuarem a retenção e o recolhimento do ISSQN enquanto substitutos tributários, da retificação do Parecer PGFN/CAT nº 171/2013 e do encerramento dos serviços prestados pelo Banco do Brasil relativos ao Convênio 01/2004, tendo sido encaminhado o expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.



## II

3. O primeiro ponto da consulta formulada pela Secretaria do Tesouro Nacional é quanto a não obrigatoriedade de órgãos públicos federais efetuarem a retenção e o recolhimento do ISSQN enquanto substitutos tributários.
4. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se manifestou sobre a força de normas que estabelecem a responsabilidade da União para retenção e recolhimento do ISSQN para municípios, a exemplo dos Pareceres PGFN/CAT/Nºs 2043/2000, 2133/2000, 2141/2000, 2145/2000, 722/2004 e 171/2013. Vejamos os argumentos trazidos pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.145/2000, ao tratar da legislação criada pelo município de Cuiabá/MT:

“5. *Algumas considerações sobre o instituto da Responsabilidade Tributária.* O art. 121, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, esclarece que, na obrigação tributária principal, há dois sujeitos passivos, quais sejam, o contribuinte e o responsável, sendo que este último pode ser definido como aquele que, mesmo sem revestir-se da condição de contribuinte, venha, por força de disposição expressa de lei, “*a ver-se na contingência de pagar o tributo*”. (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Celso Ribeiro Bastos, editora Saraiva, São Paulo, 1988, 6ª edição, página 198).

6. Um pouco mais explícita é a definição que nos dá o art. 128 do CTN, ao estatuir que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou reduzindo-a a um caráter supletivo. Pode, ainda, a lei excluir por completo a responsabilidade do contribuinte. Neste caso temos, então, a chamada substituição tributária.

7. Temos, ainda, o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Interessante notar que, ao utilizar a expressão sujeito passivo, o legislador constitucional condicionou o instituto da substituição tributária a que o substituto tributário já esteja integrando a relação tributária, em seu polo passivo.

8. *Algumas considerações sobre a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, e § 2º, da Constituição Federal.* À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado instituir imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros (vedação que se estende às respectivas Autarquias e Fundações). As pessoas políticas não podem impor-se tributos reciprocamente. Como leciona Celso Ribeiro Bastos, “*Isso não faria sentido nenhum. Com efeito, o fim do*



*imposto é abastecer os cofres públicos de recursos para satisfazer fins sociais. Todo o dinheiro arrancado de uma pessoa política para entregar à outra encerra uma operação desnecessária, porque, em última análise, já houve a transferência, para o Poder Público, do montante pecuniário anteriormente de propriedade do particular” (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, editora Saraiva, São Paulo, 1998, 6ª edição, página 132).*

9. Assim, chegamos a um inevitável questionamento: poderia a lei – seja ordinária, complementar, ou emanada de qualquer nível do Poder Legislativo, federal, estadual ou municipal – atribuir a uma pessoa política, a condição de responsável ou de substituto tributário, ou, em outras palavras, podem essas pessoas políticas contornar a vedação constitucional, pela via da substituição tributária, atribuindo aos demais a responsabilidade pelo crédito tributário decorrente da obrigação principal de terceiros que com eles efetuam operações ou atos tributados?

10. Ora, o mandamento constitucional é claro, e não comporta exceções. Admitir esta possibilidade seria ‘relativizar’ a norma constitucional de imunidade recíproca, restringindo-lhe o alcance apenas às hipóteses em que as pessoas políticas envolvidas figurassem primariamente em situação correspondente à condição de contribuinte.

11. A propósito, por força do princípio federativo, insculpido na Constituição de 1988, um ente federado não poderia criar nem mesmo uma obrigação de natureza administrativa para outro ente federado. A chamada *repartição vertical de funções* (J.J. Canotilho) constitui-se em uma das formas de manifestação da separação de poderes e funções, podendo ser entendida como a consagração da autonomia dos Estados e dos Municípios, bem como de sua legitimidade pública e democrática para o exercício das funções normativas, administrativas e legislativas que lhes são asseguradas pelo ordenamento constitucional (*Direito Constitucional e Teoria da Constituição, ed. Almedina, Coimbra, 3ª edição, 1998, página 518*).”

5. Mais recentemente, o Parecer PGFN/CAT nº 171/2013 ratificou a concepção de que municípios não podem obrigar a União a ser substituto tributário, ao firmar o entendimento de que previsão legal do Art. 2º, Inciso VIII da Lei nº 1.355, de 1996, responsável por estender a aplicação da substituição tributária permitida pelo Art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 2003, aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta não pode ser interpretada de maneira a alcançar a administração federal, sob pena de violação do princípio da imunidade recíproca.

6. Desse modo, é possível afirmar 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, cuja regra na esfera da tributação é a imunidade recíproca

7. O segundo ponto da consulta formulada pela Secretaria do Tesouro Nacional foi um pedido de retificação do Parecer PGFN/CAT nº 171/2013, no qual foi demanda a substituição do termo “comprometeu” para “possibilitou”.

8. A questão decorre da exposição do tópico III do Parecer PGFN/CAT nº 171/2013, no qual foi reafirmado a não obrigatoriedade de que a União exerça o papel de substituto tributário, mas foi mencionada a possibilidade de colaboração para que os recolhimentos fossem realizados. Vale a transcrição do trecho:

6. Ainda que, sob o ponto de vista jurídico, não se possa falar em responsabilidade tributária da União pela retenção e recolhimento dos tributos federais, é possível, por meio de um acordo de vontades, formalizado por meio de convênio, que a União se comprometa a realizar as retenções e recolhimentos do ISSQN, consoante examinado no Parecer PGFN/CAT nº 2.043/2000.

7. A partir da realização de convênio a União pode adotar providências para realizar os recolhimentos do ISSQN, não sob a condição de substituto tributário, mas de colaborador com o ente titular do tributo. A partir dessa premissa, firmou-se o Convênio nº 01/20 entre a União e o Banco do Brasil, anexo ao presente parecer, ao qual os municípios e o Distrito Federal podem aderir para receber repasses relativos ao ISSQN retido pelos órgãos públicos federais e demais entidades integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional, devido pelos prestadores de serviço aos municípios e ao Distrito Federal. Vale salientar que a regulamentação cabe a Secretaria do Tesouro Nacional.

8. Uma pesquisa no site da Secretaria do Tesouro aponta a existência de uma tabela na qual consta o Distrito Federal como um dos entes que aderiu ao convênio, ou seja, ainda que não exista a obrigatoriedade decorrente da legislação tributária, há um instrumento formal no qual a União se comprometeu a atuar como colaborador para recolhimento do ISSQN, relativamente aos serviços que ocorrerem no Distrito Federal.

9. Vale ressaltar que o convênio não permite o surgimento da obrigação tributária, ele funciona como uma declaração de colaboração da União para com os entes titulares do ISSQN, razão pela qual não existe, mesmo havendo convênio, responsabilidade tributária da União, devendo o ente titular do tributo cobrar valores não recolhidos dos respectivos devedores, não podendo direcionar a cobrança para a União.

9. Anteriormente, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se manifestou, por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 2043/2000 a respeito de Minute de Convênio entre União e o Governo do Distrito Federal para a retenção e



repassa de valores relativos ao ISSQN. Vale ressaltar que o Parecer deixou claro que não se tratava de uma questão de responsabilidade tributária, como pode ser observado em trecho do Parecer PGFN/CAT nº 2.043/2000, a seguir colacionado:

12. O caso em estudo. No caso em comento, é necessário que fique bem claro que não se está cuidando do instituto da responsabilidade tributária, já que estamos cuidando dos órgãos da administração direta da União, amparados pelo instituto da imunidade tributária intragovernamental recíproca. Assim, somente por meio de um acordo de vontades – um convênio ou contrato, por exemplo – poderia surgir a responsabilidade (de natureza administrativa) pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Serviços. Assim, a forma encontrada pela Secretaria de Fazenda do Distrito Federal mostrou-se inteiramente adequada.

10. O pedido de retificação do Parecer PGFN/CAT nº 171/2013 chamou atenção para um ponto, não cabe a Coordenação Geral de Assuntos Tributários a manifestação fora das hipóteses previstas nos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

11. A inexistência de relação tributária em um convênio de colaboração entre União e Governo do Distrito Federal foi esclarecida pelo entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT nº 2.043/2000, o que afasta a análise jurídica por parte desta Coordenação Geral de Assuntos Tributários.

12. Assim, parte dos itens b) e c) do Parecer PGFN/CAT nº 171/2013 trataram de matéria não relacionada as atribuições regimentais da Coordenação Geral de Assuntos Tributários, como pode ser observado na leitura dos dispositivos:

b) ainda que a União não tenha obrigação tributária de reter e recolher o ISSQN, a Secretaria do Tesouro Nacional firmou convênio para colaborar com os entes, no qual comprometeu a União a realizar tais recolhimentos, mesmo inexistindo obrigação tributária;

c) para os fins de execução do convênio acima citado, o qual segue em anexo, devemos informar que o recolhimento é realizado ao ente no qual o serviço foi realizado, desde que exista uma base do prestador a partir da qual o serviço foi executado.

13. A atribuição para análise da aptidão do Convênio nº 01/2004 possibilitar ou comprometer o recolhimento com em convênio ou acordo é da Coordenação-Geral Jurídica, consoante artigo 27 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.



14. Quanto ao encerramento dos serviços prestados pelo Banco do Brasil podemos afirmar que não se trata de uma questão que compete a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, uma vez que não envolve matéria de direito tributário.

### III

15. Em face das razões fáticas e jurídicas apresentadas ao longo do presente parecer, respondendo objetivamente a cada ponto levando pela Secretaria do Tesouro Nacional, entendemos que:

- a) quanto ao ponto (a) a União não está obrigada por uma relação tributária a retenção e recolhimento do ISSQN, sob pena de violação da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, e § 2º, da Constituição Federal;
- b) quanto ao ponto (b) por não se tratar de uma questão tributária, a competência para avaliação dos efeitos de um convênio ou acordo de cooperação em que a União realize a retenção e recolhimento do ISSQN é da Coordenação-Geral Jurídica, razão pela qual sugiro o encaminhamento a referida Coordenação;
- c) quanto ao ponto (c) por não se tratar de uma questão tributária, a competência para avaliação dos efeitos do encerramento de um convênio ou acordo de cooperação em que a União realize a retenção e recolhimento do ISSQN não é da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários;

É o parecer.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 02 de setembro de 2015.

  
**ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA**  
Procurador da Fazenda Nacional