



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

## PARECER

PGFN/CAT/Nº 135/2018

**Documento público**, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

**IMUNIDADE RECÍPROCA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ISSQN.**

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Incidência sobre o pagamento de gratificação por encargo de cursos, eventos e demais atividades educacionais instituídas pela Secretaria Nacional de Segurança Pública, nos termos da Portaria nº 63, de 10 de outubro de 2012. Não aplicação da imunidade recíproca. Responsabilidade da União pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre pagamento de terceiros.

### I

Vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN) o Despacho nº 00292, de 18 de janeiro de 2018, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Justiça (CONJUR-MJ/CGU/AGU), que encaminha consulta formulada pelo então Ministério da Justiça, nos termos do Memorando nº 138/2017/DIAD/SENASP.

### II

2. O objeto da presente consulta diz respeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre os valores pagos pela Secretaria Nacional de Segurança Pública aos coordenadores, docentes e monitores dos cursos de capacitação de agentes de segurança pública, promovidos pelo Departamento de Ensino, Pesquisa, Análise da Informação e Desenvolvimento de Pessoal – DEPAID, órgão do Ministério da Justiça.

3. Segundo a consulente, a equipe da Diretoria do DEPAID promoveu o curso nacional “Patrulha Maria da Penha” no período de 06 a 12 de novembro de 2017, na cidade de Porto Alegre/RS, tendo como público-alvo profissionais de segurança pública. Reporta que a SENASP



Registro Nº 00014136/2018

ficara responsável pelo pagamento das diárias e horas-aula para coordenador, docentes e monitores, nos termos do art. 4<sup>o</sup> da Lei nº 8.162/91, regulamentado pelo art. 10<sup>2</sup> do Decreto nº 5.992/06 e da Portaria nº 63/2012.

4. Ocorre que, após o envio do Despacho nº 338/2017, referente ao pagamento de horas-aula do referido curso, com destaque do ISSQN, foi suscitada pela Coordenadoria-Geral de Ensino do DEPAID a não incidência do imposto, sob o argumento da imunidade recíproca (Despacho nº 368/2017/Presencial/CGE/DEPAID/SENASP). A Coordenação de Finanças do DIAD, por sua vez, recomendou o recolhimento do tributo até ulterior manifestação jurídica, sob o argumento de que os serviços são prestados pelos docentes, e não propriamente pela União (Despacho nº 183/2017/COFIN/CGOFin/DIAD/SENASP).

5. Encaminhada a questão à Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Justiça, o órgão declinou a atribuição à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aduzindo se tratar de matéria tributária (Despacho nº 00292/2018/CONJUR-MJ/CGU/AGU). No âmbito da PGFN, o processo foi distribuído a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

6. É o relato do essencial.

### III

7. Inicialmente, cumpre asseverar a atribuição desta Coordenação para o exame da matéria. Embora a consulta não tenha sido formulada diretamente pelo Ministério da Fazenda, seu teor interessa à Pasta, por tratar da incidência de tributo municipal sobre curso de capacitação

---

<sup>1</sup> Lei nº 8.162/1991 - Art. 4º Correrão à conta das dotações orçamentárias próprias dos órgãos interessados, consoante se dispuser em regulamento, as despesas de deslocamento, de alimentação e de pousada dos colaboradores eventuais, inclusive membros de colegiados integrantes de estrutura regimental de Ministério e das Secretarias da Presidência da República, quando em viagem de serviço

<sup>2</sup> Decreto nº 5.992/2006 - Art. 10. As despesas de alimentação e pousada de colaboradores eventuais, previstas no art. 4º da Lei nº 8.162, de 8 de janeiro de 1991, serão indenizadas mediante a concessão de diárias correndo à conta do órgão interessado, imputando-se a despesa à dotação consignada sob a classificação de serviços.

§ 1º O dirigente do órgão concedente da diária estabelecerá o nível de equivalência da atividade a ser cumprida pelo colaborador eventual com a tabela de diárias, ressalvado o disposto no § 3º do art. 3º-B.

§ 2º É vedada a concessão de diárias para o exterior a pessoas sem vínculo com a administração pública federal, ressalvadas aquelas designadas ou nomeadas pelo Presidente da República.



Registro N° 00014136/2018

promovido pela União. Tal fato é suficiente para justificar a atuação da PGFN, por meio da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, a teor do art. 12, IV, da Lei Complementar nº 73/93 e do art. 23, I, do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36/2014.

8. Saliente-se, contudo, que o presente parecer não se destina à solução pontual do caso concreto, mas a uma abordagem em tese da incidência do ISSQN sobre os pagamentos realizados pela União aos educadores de cursos de capacitação por ela promovidos. Isto porque a atribuição da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários se limita a apontar a interpretação adequada da legislação tributária. Passa-se ao exame da questão.

9. Conforme documentos que instruem o processo, a Secretaria Nacional de Segurança Pública foi legalmente incumbida do pagamento de diárias e horas-aula aos coordenadores, docentes e monitores do curso “Patrulha Maria da Penha”, promovido pelo Departamento de Ensino, Pesquisa, Análise da Informação e Desenvolvimento de Pessoal – DEPAID. Em virtude de o curso ter sido organizado e custeado por órgão federal, suscitou-se a aplicação da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal), para obstar a exigência do ISSQN. Cumpre asseverar, à propósito, a constitucionalidade da exigência do imposto municipal em hipóteses como esta.

10. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços arrolados na lista anexa à Lei Complementar nº. 116, de 2003. O cerne da materialidade do imposto não se restringe, contudo, a uma simples prestação, mas compreende um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer. Trata-se de “... *prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial*”.

11. À vista da hipótese de incidência delineada, pode-se afirmar que o fato imponível, na hipótese versada, consiste em coordenar o curso, ministrar aulas e monitorar os alunos, atividade desempenhada por servidores estaduais, mas remunerada pela União.

---

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 389.



Registro Nº 00014136/2018

12. Percebe-se que a União não ocupa o polo passivo da relação tributária na condição de contribuinte, pois este, segundo o art. 5<sup>o</sup> da Lei Complementar nº. 116, de 2003, é o prestador do serviço.

13. A União, na condição de tomadora dos serviços educacionais, poderia, quando muito, se qualificar como responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre os serviços, na forma do art. 6<sup>o</sup>, inciso II, da Lei Complementar nº. 116, de 2003:

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

§ 1<sup>o</sup> Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2<sup>o</sup> Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1<sup>o</sup> deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4<sup>o</sup> do art. 3<sup>o</sup> desta Lei Complementar.

§ 3<sup>o</sup> No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 4<sup>o</sup> No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

14. E parece ser mesmo o caso, já que o curso em si não é remunerado. Vale dizer, o curso não exige contraprestação dos alunos. A União, por meio dos órgãos integrantes do Ministério da Justiça, oferta o curso gratuitamente aos servidores da área de segurança pública. Ela própria arca com os custos da atividade, inclusive educadores. O que se está a discutir é a retenção do ISSQN incidente sobre os valores pagos aos educadores, e não sobre o curso em si, porque não remunerado. É por essa razão que não se pode afirmar a condição de prestadora de serviços da União, mas apenas a condição de responsável, nos termos do art. 6<sup>o</sup>, *caput*, da Lei Complementar nº 116, de 2003, se assim prever a legislação municipal.

<sup>1</sup> Lei Complementar nº 116, de 2003 - Art. 5<sup>o</sup> Contribuinte é o prestador do serviço.



Registro Nº 00014136/2018

15. A condição de responsável não permite a avocação da imunidade recíproca, pois ela se limita aos serviços prestados pelos próprios entes federativos. A imunidade, diga-se de passagem, é subjetiva, se restringindo a quem faz parte da relação jurídica tributária, na condição de contribuinte. Esse caráter pessoal da norma imunizante está claro no art. 6º, §2º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 116, de 2003, que imputam responsabilidade ao tomador dos serviços, mesmo quando isento ou imune.

16. No mesmo sentido tem se posicionado o Supremo Tribunal Federal. A Corte reiteradas vezes se manifestou pela natureza subjetiva da imunidade recíproca. É o que se viu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.176, em que se refutou a benesse diante da sucessão tributária. No caso, a União pretendia ver-se livre de tributos herdados da extinta Rede Ferroviária Federal S/A. Todavia, o STF, conduzido pelo voto do Min. Joaquim Barbosa, reafirmou a jurisprudência da Corte, no sentido de que a imunidade tributária recíproca é um instrumento de calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de pressões econômicas projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante. Aduziu, assim, que a regra constitucional da imunidade é inaplicável aos créditos tributários constituídos legitimamente contra pessoas dotadas de capacidade contributiva e cuja tributação em nada afetaria o pacto federativo<sup>5</sup>.

17. Recentemente, a matéria voltou ao exame da Suprema Corte. No bojo do Recurso Extraordinário nº 608.872<sup>6</sup>, se decidiu que os entes públicos, na condição de contribuintes de fato do ICMS, não podem invocar a imunidade recíproca para escapar à exação. Naquela oportunidade, fixou-se a seguinte tese de repercussão geral: *“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”*.

18. Não há mesmo sentido em imunizar o pagamento dos coordenadores, docentes e monitores pelo simples fato de serem custeados pela União. O fato de o serviço ter sido prestado

<sup>5</sup> Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recurso Extraordinário nº 599.176. DJe: 30/10/2014.

<sup>6</sup> Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Rel. Min. Dias Toffoli. Recurso Extraordinário nº 608.872. DJe: 27/09/2017.



Registro Nº 00014136/2018

no âmbito de um programa federal não o qualifica como serviço da União, pois esta figura na relação como tomadora do serviço, responsável, ademais, pela remuneração dos prestadores.

19. Não há nessa situação qualquer particularidade. Em outros contratos sequer é aventada a imunidade. Citem-se, a propósito, as obras realizadas pela União, mediante interposta pessoa. As pessoas contratadas e pagas com recursos federais têm descontado de seu pagamento o ISSQN devido pela prestação do serviço. Portanto, não há que se falar em imunidade recíproca em casos como esses.

20. Ainda no que toca a imunidade recíproca, é válido lembrar a fundamentação exarada no Parecer PGFN/CAT nº 656/2016. Naquele documento ficou consignada a posição mais recente desta Coordenação de Assuntos Tributários, segundo a qual o art. 150, VI, "a", da Constituição Federal não afasta o dever de colaboração dos entes, desde que o ônus do recolhimento não lhe recaia diretamente sobre os ombros. É que a imunidade em questão visa preservar o pacto federativo, e não desonerar as transações comerciais celebradas entre a Administração e terceiros. Veja-se a conclusão do aludido Parecer:

A imunidade recíproca possui natureza subjetiva e protege o ente da imposição tributária por outro ente, em ordem a manter o equilíbrio federativo. A imunidade recíproca não protege o ente enquanto fonte pagadora chamada a colaborar com os demais entes federados, assim como a imunidade recíproca não se destina a reduzir os custos das transações comerciais dos entes políticos.

21. É certo que em outras ocasiões a CAT se manifestou pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade à União pela retenção do ISSQN. Entendeu-se que a substituição tributária burlaria a imunidade recíproca. É o que se concluiu no Parecer PGFN/CAT/Nº 171/2013, referendado pelo Parecer nº 1.269/2015. Todavia, os precedentes do STF acima citados trouxeram novas luzes ao tema, o que ensejou a revisão do posicionamento da CAT, vista no Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016.

22. De fato, a revisão do posicionamento se impunha. Seria incongruente sustentar a impossibilidade de responsabilização da União pelo desconto do ISSQN, enquanto se impõe aos demais entes federados a retenção do imposto de renda sobre os pagamentos realizados a terceiros. É o que se lê no art. 722 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99. A nova



Registro Nº 00014136/2018

posição institucional acabou por revogar os Pareceres PGFN/CAT/Nº 171/2013 e PGFN/CAT/Nº 1.269/2015, mantidas, todavia, as recomendações para a celebração de convênio.

23. Portanto, embora não se possa qualificar a União como contribuinte do ISSQN no caso apresentado, não se vislumbra qualquer impedimento a que se lhe atribua a condição de responsável pela retenção e repasse do imposto, desde que tal obrigação conste na legislação municipal, como exige o art. 128 do Código Tributário Nacional.

24. Afora a imunidade, outro ponto merece atenção. Cumpre verificar se os valores devidos aos profissionais que ministraram o curso têm como fundamento a relação jurídico-administrativa ou se referem a simples pagamento a autônomos. O ponto é fulcral para a aferição do fato gerador. Isto porque, conforme pacífica doutrina, o ISSQN não incide sobre os serviços prestados no âmbito das relações de emprego ou funcionais. Não há, nessas hipóteses, caráter negocial na prestação, nem tampouco circulação econômica, a demonstrar a capacidade contributiva. Nesse sentido, é a lição de Aliomar Baleeiro:

A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo [ISSQN]:

(...)

**3. executada sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos serviços públicos: (...)<sup>7</sup> (grifou-se)**

25. O Memorando DIAD/SENASP nº 138/2017 informa que os pagamentos encontram fundamento legal no art. 4º da Lei nº 8.162/91, regulamentado pelo art. 10 do Decreto nº 5.992/06 e na Portaria nº 63/2012, da Secretaria Nacional de Segurança Pública

26. O art. 4º da Lei nº. 8.162/91 prevê que correrão à conta dos órgãos federais as despesas com deslocamento, alimentação e pousada de colaboradores eventuais, quando em viagem a serviço. Mas o dispositivo não se aplica à hipótese versada, já que a tributação questionada apenas afetou o pagamento das horas-aula, como se infere do Boletim de Serviço nº 105/2017. O mesmo

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 729.



Registro Nº 00014136/2018

se diga quanto ao art. 10 do Decreto nº 5.992/06, que apenas determina que o pagamento das despesas se dê na forma de diárias.

27. A Portaria SENASP nº 63/2012, por sua vez, regulamenta o pagamento das horas-aula aos coordenadores, docentes, monitores e outros profissionais incumbidos de atividades educacionais no âmbito da Secretaria Nacional de Segurança Pública. Assim dispõe:

Art. 13. Consideram-se gratificações, para efeito desta Portaria, os valores pagos pelos encargos de cursos, eventos e demais atividades educacionais instituídas pela Senasp, conforme quadro do Anexo II.

§ 1º Os profissionais mencionados no art. 2º só receberão as gratificações a que fizerem jus, após o preenchimento correto dos relatórios específicos de cada atividade e sua devida aprovação pelo Depaid.

§ 2º Finalizadas as atividades, os coordenadores deverão apresentar ao Depaid, no prazo de quinze dias úteis, prorrogável, em caso de comprovada necessidade, por igual período ou fração, os relatórios e demais documentos necessários para o pagamento das gratificações referidas nesta Portaria.

28. A norma intitula de gratificação a contraprestação paga aos educadores. E não há equívoco na nomenclatura, se aplicada aos servidores federais, porque amparada no art. 76-A da Lei nº 8.112/90. Esse dispositivo trata da gratificação por encargo de curso devida aos servidores federais como contrapartida pela participação em cursos oficiais.

29. Note-se, porém, que a gratificação referida na Portaria supracitada não se restringe a servidores da União, podendo ser paga a terceiros, mediante convênio. Assim preveem os artigos 15 e 16 da norma:

Art. 15. A gratificação ao **servidor público de qualquer natureza**, bem como aos demais profissionais que exercem atividades educacionais na modalidade presencial, não poderá ultrapassar o valor equivalente a cento e vinte horas-aula de trabalho anuais.

Parágrafo único. Em situação de excepcionalidade, devidamente justificada e previamente aprovada pelo titular da Senasp, poderá ser autorizado o acréscimo de até o dobro do limite previsto no caput.

Art. 16. Nos cursos financiados pela Senasp **por meio de convênios**, fica vedado o pagamento com recursos da União de hora aula com valores superiores ao estabelecido no Anexo II desta Portaria. (grifou-se)

30. No caso em apreço, a gratificação é devida a servidores estaduais, chamados a atuar no curso promovido pela SENASP. Nesses casos, parece-nos que o pagamento da gratificação deveria se efetivar por convênio, mediante o repasse dos valores aos órgãos de origem dos





Registro Nº 00014136/2018

educadores, para que eles pagassem as gratificações. Isto porque a União não mantém relação funcional com esses servidores, de modo que não haveria fundamento legal para pagar-lhes gratificações. Nesse caso, não haveria incidência do ISSQN, já que o pagamento se fundamentaria em uma relação funcional.

31. No entanto, a documentação acostada indica que o pagamento vem sendo realizado pela União diretamente aos educadores. É o que se infere do Boletim de Serviço nº 105/2017, de fls. 35/50 do processo administrativo. Nessa hipótese, o título jurídico da contraprestação não seria gratificação, já que faltaria substrato legal para ampará-la. A gratificação paga pela União por encargo de curso é uma vantagem assegurada aos servidores federais, não extensível a servidores de outras esferas da Administração Pública.

32. Neste caso se está diante de uma contraprestação ordinária, desvinculada da relação funcional. Trata-se mesmo de contratação de terceiros, selecionados mediante chamamento público, nos moldes do art. 4º da Portaria SENASP nº 63/2012 e remunerados por serviços prestados. O fato, portanto, enquadra-se na regra matriz de incidência do ISSQN. Aliás, a incidência está expressamente prevista no Anexo II da Portaria, que abaixo do quadro de valores consigna: *“Todos os valores descritos no quadro são brutos e sobre eles incidirão tributos”*.

#### IV

33. Diante do exposto, pode-se concluir que:

a) A União não figura na relação jurídico-tributária como contribuinte, mas como tomadora de serviços. Não se pode aventar, assim, ser caso de imunidade recíproca:

b) O município pode imputar à União, mediante lei, a condição de responsável pela retenção e repasse do ISSQN incidente sobre serviços por ela contratados e pagos. Mas, também neste caso, por não figurar no polo passivo da exação, a União não poderia alegar a imunidade recíproca:

c) A remuneração dos educadores que ministram cursos promovidos pela Secretaria Nacional de Segurança Pública pode se efetivar de três formas: i) pagamento direto pela União aos servidores federais, a título de gratificação por encargo de curso; ii) repasse da União ao ente de



Registro Nº 00014136/2018


origem dos servidores estaduais ou municipais, mediante convênio, para que estes paguem a gratificação por encargo de curso aos respectivos servidores, consoante seus estatutos; ou iii) pagamento realizado pela União diretamente aos educadores, na forma de contraprestação civil por serviços terceirizados;

d) O ISSQN apenas incidirá se a remuneração se der na forma de contraprestação civil, ou seja, se o pagamento realizado pela União for feito diretamente aos educadores. Nesse caso a União pode ser compelida pela legislação municipal a reter o imposto, na condição de responsável;

e) na hipótese submetida ao exame desta Coordenação de Assuntos Tributários, o pagamento tem sido feito diretamente aos servidores de outros entes, caso em que se verifica o fato gerador do ISSQN. Como a União figura como tomadora dos serviços, não se aplica a imunidade recíproca. Por outro lado, não há impedimento a que a lei municipal atribua à União a condição de responsável pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre o preço pago pelos serviços.

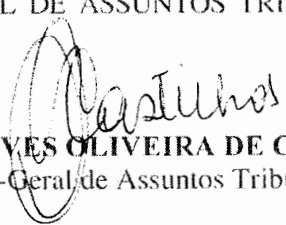
À consideração superior<sup>8</sup>.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 26 de março de 2018.

  
**GUILHERME RASO MARQUES**  
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 26 de março de 2018.

  
**NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS**  
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

<sup>8</sup> Indexação Lista Consultas – Item 1.2.2.4 Imunidade Recíproca; Item 5.1.6 Responsável Tributário; 8.1.9 ISS  
Texto-chave: Inexistência de imunidade recíproca de ISS nos casos em que a União não é contribuinte do imposto, mas mera tomadora dos serviços.