

**EXIGIBILIDADE DO ISSQN INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS TOMADOS PELA
ADMINISTRAÇÃO INDIRETA**

*Enforceability of the ISSQN tax levied on services received by entities of the indirect
administration*

Maria Eloisa Vieira Belém

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito Tributário
Instituição: Universidade Cândido Mendes
e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: eloisa.vieira@diadema.sp.gov.br

Claudia Loturco

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito de Família
e Erro Médico e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: claudia.loturco@diadema.sp.gov.br

RESUMO

O presente estudo examina a exigibilidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em situações nas quais uma entidade da administração pública indireta, amparada pela imunidade tributária recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea "a", e § 2º, da Constituição Federal), figura como **tomadora de serviços de terceiros**, estando sujeita, por força da legislação complementar e municipal, à responsabilidade tributária por substituição (retenção na fonte). A análise se concentra em entidades dotadas de finalidades essenciais específicas, como aquelas vocacionadas à educação tecnológica, cuja manutenção depende da aquisição de serviços terceirizados, tais como obras, consultoria e manutenção. A controvérsia reside na incompatibilidade aparente entre a proteção constitucional contra a incidência de impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços essenciais e o dever legal de reter e recolher o imposto devido por outrem. Conclui-se que o comando do artigo 6º, § 2º, inciso II, da Lei Complementar Federal nº 116/2003, ao expressamente incluir na responsabilidade a pessoa jurídica "ainda que imune ou isenta", manifesta a natureza instrumental e acessória da obrigação. Essa responsabilidade não representa uma tributação sobre a finalidade essencial do ente estatal, mas

sim um dever legal de colaboração fiscal inerente à sua posição de fonte pagadora e tomadora do serviço, não sendo, portanto, legítimo arguir-se a proteção de imunidade recíproca em seu favor para eximir-se da inarredável obrigação de pagamento do tributo na condição de tomador de serviços e não de prestador. A não extensão da imunidade à responsabilidade garante a efetividade da arrecadação municipal sem comprometer a autonomia ou as finalidades das entidades paraestatais.

Palavras-chave: ISSQN; Administração Indireta; Imunidade Tributária (art. 150, VI, “a” e seu §2º, CF/1988); Tomador de serviços; Exigência do imposto; Responsabilidade tributária por substituição; Art. 6º, §2º, II, da LC nº 116/2003.

ABSTRACT

This study examines the enforceability of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) in situations where an entity of the indirect public administration, protected by reciprocal tax immunity (article 150, item VI, subparagraph "a", and § 2, of the Federal Constitution), acts as a recipient of third-party services, being subject, by virtue of complementary and municipal legislation, to tax liability by substitution (withholding at source). The analysis focuses on entities with specific essential purposes, such as those dedicated to technological education, whose maintenance depends on the acquisition of outsourced services, such as construction, consulting, and maintenance. The controversy lies in the apparent incompatibility between the constitutional protection against the incidence of taxes on its assets, income, and essential services and the legal duty to withhold and collect the tax owed by others. It is concluded that the provision of Article 6, § 2, item II, of Federal Complementary Law No. 116/2003, by expressly including the legal entity in the responsibility "even if immune or exempt," manifests the instrumental and accessory nature of the obligation. This responsibility does not represent a taxation on the essential purpose of the state entity, but rather a legal duty of fiscal collaboration inherent to its position as a payer and service recipient. Therefore, it is not legitimate to argue for the protection of reciprocal immunity in its favor to exempt itself from the compulsory obligation to pay the tax as a service recipient and not as a service provider. The non-extension of immunity to responsibility guarantees the effectiveness of municipal collection without compromising the autonomy or purposes of parastatal entities.

Keywords: ISSQN; state entity; tax immunity (art. 150, VI, “a” e seu §2º, CF/1988); service recipient; tax requirement; tax substitution; art. 6º, §2º, II, da LC nº. 116/2003.

METODOLOGIA

O presente estudo se desenvolve sob o arcabouço de uma pesquisa jurídica de natureza qualitativa, a qual privilegia a análise dos institutos normativos, sendo orientada pelo método de abordagem dedutivo. A escolha por este método se justifica pela necessidade de partir das premissas normativas de índole constitucional e geral, que estabelecem o sistema tributário nacional — notadamente as limitações constitucionais ao poder de tributar, com foco na

imunidade recíproca (artigo 150, VI, "a", e § 2º, da Constituição Federal) e nas normas gerais de direito tributário relativas à sujeição passiva (artigos 121 a 138 do Código Tributário Nacional) — para então atingir a conclusão particular acerca da exigibilidade da responsabilidade tributária por substituição imposta pela Lei Complementar nº 116/2003 a entes imunes. Este procedimento lógico permite a construção da tese central por meio da correta hierarquia e interpretação sistemática das fontes do Direito.

A tipologia da pesquisa classifica-se como jurídico-dogmática e explicativa. O foco dogmático reside na análise das normas jurídicas vigentes, buscando não apenas descrever o conteúdo da regra, mas essencialmente estabelecer o seu alcance e o seu sentido dentro da ordem jurídica, confrontando a norma de exoneração constitucional (imunidade) com a norma de atribuição de dever instrumental (responsabilidade por substituição). O caráter explicativo da pesquisa visa elucidar a aparente contradição entre o regime constitucional da imunidade e o regime infraconstitucional da substituição, demonstrando, através da distinção ontológica entre a figura do contribuinte e a do responsável, que a cobrança municipal não viola a limitação ao poder de tributar.

As técnicas de pesquisa utilizadas foram a bibliográfica aliada à documental. A pesquisa bibliográfica concentrou-se na análise da doutrina especializada em Direito Tributário e Direito Constitucional, fundamental para a correta compreensão da natureza jurídica da imunidade recíproca enquanto cláusula protetiva da autonomia federativa e da responsabilidade tributária e enquanto mecanismo de otimização da arrecadação e da fiscalização. A pesquisa documental, por sua vez, dedicou-se à interpretação literal, histórica e teleológica dos diplomas normativos que constituem o *corpus* central da discussão, quais sejam: a Constituição Federal de 1988, notadamente seu artigo 150, VI, "a", e § 2º; o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), em especial seus dispositivos sobre sujeição passiva e responsabilidade; e a Lei Complementar Federal nº 116/2003, com atenção específica na redação do artigo 6º, § 2º, II, que expressamente resolve a controvérsia ao incluir o ente imune no polo passivo da obrigação acessória de reter. A coerência metodológica, portanto, buscou alicerçar a argumentação em uma base normativa ajustada à temática e em um imperativo diálogo com o pensamento jurídico consagrado, afastando-se de interpretações isoladas ou superficiais para garantir a validade e a solidez da tese defendida.

Aliado às técnicas empregadas ora especificadas, houve, para elaboração deste trabalho, o apoio tecnológico de inteligência artificial que ofereceu suporte à melhor estruturação do texto e à organização de ideias, sem implicar em alteração do conteúdo e objeto, não refletindo na essência do labor autoral, quer no tocante ao desenvolvimento temático, quer no tocante à conclusão obtida a partir da conexão das ideias.

1. INTRODUÇÃO: CONTEXTUALIZAÇÃO DA PROBLEMÁTICA FISCAL E A IMUNIDADE RECÍPROCA

A ordem constitucional tributária brasileira estabelece, por meio do artigo 150, inciso VI, da Carta Magna, as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, essenciais para a salvaguarda do pacto federativo e da autonomia dos entes políticos, conferindo-lhes independência financeira, administrativa e política em sentido estrito. Entre essas limitações, destaca-se a imunidade tributária recíproca, que veda aos entes federados a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. Este princípio é estendido, conforme o parágrafo segundo do mesmo dispositivo constitucional, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que tais bens, rendas e serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou às destas decorrentes. Esta vinculação teleológica é o cerne da proteção concedida, garantindo que a atuação do ente federado ou de sua entidade instrumental não seja tolhida ou onerada indevidamente por outro ente através da imposição fiscal.

O cenário em análise, todavia, confronta este princípio com uma figura moderna e instrumental do direito tributário: a responsabilidade tributária por substituição. Especificamente, a discussão se polariza na situação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, no contexto de uma entidade paraestatal ou da tecnicamente denominada administração indireta que, para cumprir sua missão institucional de fomento à pesquisa, educação ou desenvolvimento tecnológico, celebra contratos de prestação de serviços com terceiros, como empresas de engenharia, construção civil, consultoria especializada, ou qualquer outro serviço que venha atender às necessidades de sua infraestrutura. O Município credor, alicerçado na legislação federal e local, exige que a entidade estadual, na qualidade de

tomadora de serviços, retenha na fonte e recolha o ISSQN devido não por ela mesma, mas pelo prestador privado.

A controvérsia central emerge da aparente intersecção entre o privilégio constitucional da não tributação (imunidade) e o dever legal de atuação como agente de arrecadação (responsabilidade). Questiona-se se a atribuição legal da qualidade de responsável tributário, mesmo para uma entidade imune, violaria a vedação constitucional ao onerar indiretamente o Estado-membro. Este estudo visa demonstrar que a distinção jurídica, ontológica e material entre ser o contribuinte do imposto — cuja imposição é vedada — e ser o responsável pelo cumprimento de uma obrigação instrumental de retenção — cuja imposição é explicitamente permitida pela legislação complementar federal — é o divisor de águas que sustenta a plena exigibilidade da cobrança municipal.

2. A ESTRUTURA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A NÃO ABSORÇÃO DA RESPONSABILIDADE PELA IMUNIDADE

2.1. A Delimitação Material da Imunidade Recíproca: O Fato Gerador Próprio

A imunidade tributária recíproca não constitui uma desoneração geral ou ampla de todo e qualquer encargo estatal, mas sim uma limitação específica ao poder de instituir impostos sobre determinado conjunto de manifestações de riqueza. No que concerne às autarquias e fundações, como é o tratado neste estudo, a proteção é balizada pelo estrito critério de vinculação às finalidades essenciais. Em relação ao ISSQN, a entidade seria imune se, por exemplo, o Município tentasse tributar a prestação de serviços de educação e pesquisa tecnológicas que o ente realiza em sua missão precípua. Nesse cenário, o ente estadual é o contribuinte de direito, e o fato gerador (o serviço essencial prestado) estaria acobertado pela imunidade, protegendo a capacidade de o Estado exercer suas funções, inibindo naturalmente a exigência tributária.

Entretanto, quando o ente estatal assume a posição de tomador de serviços de um terceiro (uma construtora, por exemplo, ou uma empresa de consultoria), o fato gerador do ISSQN é a prestação onerosa de serviço pelo terceiro. O prestador é quem realiza a hipótese de incidência e, conseqüentemente, é o contribuinte original do imposto. O imposto, por sua natureza, incide sobre a receita bruta do prestador. A despesa realizada pela instituição contratante para adquirir

tal serviço é, em termos fiscais, um custo operacional, mas o imposto em questão, o ISSQN, não está relacionado com a finalidade essencial do ente estatal, mas sim com a atividade econômica essencial do prestador.

Portanto, a imunidade de que goza o ente-executado só alcança o imposto que incidiria sobre ele próprio. Não há fundamento constitucional para estender essa proteção ao imposto devido por um particular contratado, que realiza o fato gerador tributável. Permitir tal extensão configuraria uma imunidade indireta ou em cascata ao prestador privado, violando a sistemática constitucional ao desvirtuar a finalidade da benesse maior, que é preservar a autonomia da entidade pública. A imunidade atinge a relação jurídica tributária em que o imune é o contribuinte; ela é inoperante quando o imune atua meramente como intermediário ou facilitador do pagamento do tributo de terceiro. Veja-se neste particular o entendimento esposado pelo TJSP, expresso nas ementas que merecem vir a exame dada a clareza de sua dicção:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - IMUNIDADE PRETENSÃO DE RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE SOBRE SERVIÇOS TOMADOS - NÃO CABIMENTO - RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS, AINDA QUE SE TRATE DE ENTIDADE IMUNE, DE RETER O TRIBUTO – APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 6º, CAPUT E §2º, INCISO II, DA LC 116/2003 - IMUNIDADE QUE SE RESUME A ATIVIDADES REALIZADAS PELA PRÓPRIA ENTIDADE - PRECEDENTES DESTA E. CORTE - DECISÃO MANTIDA RECURSO NÃO PROVIDO. (TJSP -AI nº 2139211-17.2023.8.26.0000 –15ª Câmara de Direito Público – Relator Amaro Thomé – julgado em 10/7/23 – G.N.)

APELAÇÃO CÍVEL - Embargos à execução fiscal - SS dos exercícios de 2016, 2018 e 2019 - Serviços prestados por terceiros à embargante, instituição acobertada pela imunidade Imunidade constitucional que abrange somente os serviços por ela prestados - Impossibilidade de estender o benefício a terceiros.(...)

(TJSP - Apelação Cível 1000580-56.2021.8.26.0073 - 15ª Câmara de Direito Público - Relator Raul De Felice – Julgado em 08/11/2021 – G.N.)

REPETIÇÃO DE INDÉBITO ISS exigido do responsável tributário Incidência sobre mão de obra utilizada na construção de templo religioso – Imunidade que não abrange serviços prestados por terceiros – Não comprovação, ademais, de que a obra foi executada em regime de mutirão -

Hipótese em que a tomadora dos serviços deve reter o imposto devido Obrigação prevista na legislação municipal - Imposição legítima Recurso provido. (TJSP - Apelação Cível 1015598-62.2019.8.26.0114 - 15ª Câmara de Direito Público - Relator Erbetta Filho – julgado em 26/09/2019 – G.N.)

2.2. Estrutura Legal da Responsabilidade Tributária: O Imperativo da Lei Complementar Federal

A responsabilidade tributária é regida pelo Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 128, faculta à lei a atribuição, de modo expresse, da sujeição passiva tributária a terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação, independentemente de este ser o contribuinte. No campo do ISSQN, esta previsão se concretiza nos termos da Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/2003), que estabelece as normas gerais sobre o tributo.

O dispositivo fundamental que determina a exigibilidade contra o ente que integra a administração indireta é o artigo 6º, § 2º, inciso II, da LC 116/2003. A redação é inequívoca e taxativa:

Art. 6º - 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.

(...)

§ 2º - Sem prejuízo do disposto no caput e no §1º deste artigo, são responsáveis:

(...)

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.** (G.N.)

A utilização da locução “ainda que imune ou isenta” pelo legislador complementar federal, hierarquicamente superior às leis municipais e dotada de competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, revela uma escolha legislativa deliberada para assegurar a efetividade da retenção na fonte. Este comando legal transcende qualquer possível interpretação restritiva da imunidade recíproca, ao deixar claro que a qualidade de tomador, nos

serviços sujeitos à substituição, impõe um dever legal objetivo de reter e recolher, que não é neutralizado pela condição constitucional de imunidade. Neste patamar cumpre novamente ilustrar o estudo com ementas do TJSP que bem traduzem o tema em foco:

APELAÇÃO CÍVEL - Embargos à Execução Fiscal - ISSQN Variável - Sentença que julgou extinta a ação executiva em razão de imunidade tributária - Inadmissibilidade - Débito tributário cujo dever de pagamento decorre de substituição tributária - Previsão legal - Extinção afastada - Inadequação do procedimento eleito pela municipalidade para a cobrança do crédito tributário - Inexistência de prejuízo para a executada - Citação via postal - Comparecimento espontâneo da executada que supre a falta ou nulidade - Alegada nulidade de Certidão de Dívida Ativa - Não ocorrência - Título executivo que preenche os requisitos estabelecidos no art. 202 do Código Tributário Nacional e nos §§ 5º e 6º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal - Natureza do débito, identificação do devedor e demais elementos exigidos por lei constantes da CDA que embasa a ação executiva - Inexistência de prejuízo à defesa da embargante - Presunção de certeza e liquidez do título executivo não infirmadas Quitação parcial do débito - Sentença reformada Sucumbência recíproca - Apelação parcialmente provida.” (TJSP - Apelação Cível 1000588-95.2019.8.26.0366 - 14ª Câmara de Direito Público - Relatora Silvana Malandrino Mollo - julgado em 24/11/2020 – G.N.).

“TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - AÇÃO ANULATÓRIA - ISS - MUNICÍPIO DE CAMPINAS. Sentença que julgou procedente a ação, reconhecendo a imunidade tributária. Apelo do Município. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "b" da Constituição da República não abrange as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária - Inteligência do artigo 128 do Código Tributário Nacional e do artigo 6º, §2º, inciso II da Lei Complementar Federal nº 116/2003 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal e deste E. Tribunal de Justiça - No Município de Campinas, a Lei Municipal nº 12.392/2005, em seu artigo 14, inciso II, expressamente prevê a responsabilidade das pessoas jurídicas tomadoras serviço de construção civil pelo recolhimento do ISS - Possibilidade de cobrança em face da pessoa jurídica tomadora, mesmo que imune. (...).” (TJSP - Apelação Cível 1042886-82.2019.8.26.0114 – 15ª Câmara de Direito Público – Relator Eurípedes Faim – julgado em 22/9/2022 – G.N.).

APELAÇÃO CÍVEL - Embargos à execução fiscal - ISS dos exercícios de 2013 a 2015. 1) Responsabilidade tributária do tomador de serviços - Imunidade que não se estende a imposto sobre serviços tomados de terceiros e não se aplica às hipóteses de responsabilidade ou substituição tributária, conforme entendimento do C. STF - Substituição tributária expressamente prevista em Lei Municipal - Inteligência do art. 128 do CTN. 2) Alegações de Inépcia da inicial pela nulidade das CDAs e cerceamento de defesa afastadas - Retenção do tributo declarado pela própria

autarquia - Presunção de certeza e liquidez das CDAs não ilidida - Inteligência do parágrafo único do art. 3º da Lei 6.830/80. 3) Impugnação ao índice de juros e ao valor da multa - Pedido para limitação dos juros ao índice de 1% ao mês. Não cabimento - CDAs que já indicam o índice de juros nesse patamar - Alegação de desproporcionalidade da multa - A punição deve ser aplicada de modo a evitar a reiteração da infração. Sentença reformada - Recurso provido”. (TJSP - Apelação Cível 1000270-59.2019.8.26.0028 – 15ª Câmara de Direito Público – Relator Eutálio Porto – julgado em 10/9/2020 - G.N.).

Do ponto de vista prático e legal, a responsabilidade do tomador imune não se confunde com a hipótese de incidência do imposto. O tomador não é tributado; ele é compelido a atuar como uma espécie de agente de arrecadação do Município. O crédito tributário surge com a prestação do serviço pelo terceiro, e a retenção é o mecanismo para garantir que o tributo, já devido pelo prestador, seja corretamente direcionado ao fisco municipal no momento do pagamento da fatura.

2.3. Distinção entre Contribuinte e Responsável: O Reconhecimento da Obrigações Acessórias

O cerne da argumentação jurídica reside na cristalina e inafastável separação entre a figura do contribuinte e a do responsável tributário, conforme estabelecido nos artigos 121, parágrafos do CTN. Contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador; responsável é o terceiro eleito pela lei que, sem configurar a hipótese de incidência, é obrigado ao pagamento do tributo.

A imunidade tributária, como limitação constitucional, opera exclusivamente na esfera da criação e incidência do imposto sobre o aspecto material protegido (patrimônio, renda e serviços vinculados à finalidade essencial). Ela desconstitui a obrigação principal do contribuinte. Contudo, o dever de retenção e recolhimento configura uma modalidade de substituição tributária, que se manifesta como uma obrigação não principal, instrumental, cuja finalidade é exclusivamente facilitar a fiscalização e a arrecadação.

A entidade imune, ao tomar o serviço, assume uma obrigação acessória de reter parte do valor devido ao prestador. Caso o ente estatal tomador, amparado erroneamente na imunidade, deixe de cumprir essa obrigação acessória (retenção na fonte), naturalmente se torna legalmente

responsável pelo adimplemento da obrigação principal do prestador, conforme as regras gerais da responsabilidade tributária. O débito executado pelo Município não é, substancialmente, um imposto sobre o patrimônio ou os serviços públicos do ente contratante, mas sim o valor que deveria ter sido transferido do terceiro para o fisco municipal e que, por omissão do tomador, se tornou um débito a ser exigido diretamente dele pela via executiva.

A recusa em cumprir o dever de retenção implica, em última análise, o descumprimento de uma norma de distribuição de ônus fiscal válida em âmbito federal (LC 116/2003) e consolidada em legislação municipal, que reitera, a exemplo da norma federal, a inclusão das pessoas jurídicas imunes no rol de responsáveis. A alegação de imunidade neste contexto é juridicamente insubsistente, pois o benefício constitucional não confere à entidade pública o direito de gerir recursos que são legalmente devidos ao erário municipal por força da atividade econômica de terceiros.

2.4. O Aspecto Fático e o Reconhecimento da Obrigação Acessória

A contextualização fática frequentemente reforça a tese da responsabilidade, como demonstrado e ainda enfatizado pela jurisprudência paulista. Em casos de execução fiscal, observa-se que a própria entidade tomadora, muitas vezes reconhece seu dever instrumental ao emitir guias de recolhimento ou utilizar sistemas informatizados do fisco municipal para gerenciar a retenção (como o *giss on line* ou similar). Tais atos demonstram o domínio da informação sobre a necessidade de retenção e configuram um reconhecimento da obrigação acessória.

Quando a entidade gera a guia e não efetua o pagamento, configura-se analogicamente como um lançamento por homologação não seguido de recolhimento, permitindo a instauração do processo de cobrança. Mesmo que não haja o reconhecimento expresso do débito por meio da emissão de guias, o simples fato de o ente estatal ter celebrado contratos de prestação de serviços sujeitos à retenção, tais como obras de construção civil (subitem 7.02) ou serviços de engenharia e consultoria (subitem 7.10), estabelece a presunção legal do dever de retenção.

A exigência do imposto não busca onerar o Estado, mas sim garantir que o custo tributário, que já está embutido no preço do serviço contratado, seja repassado ao Município-credor.

3. NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO E SEGURANÇA JURÍDICA: A APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

A substituição tributária por retenção na fonte tem um objetivo claro de política fiscal: otimizar a arrecadação e combater a evasão, especialmente em contratos onde o tomador tem maior capacidade de fiscalização e solvência. Para um Município, a execução da cobrança contra o prestador de serviços, muitas vezes de pequeno porte ou com domicílio fiscal em outra localidade, é consideravelmente mais complexa e cara do que a cobrança contra o tomador, sobretudo quando este é uma entidade pública estável e bem estruturada.

A manutenção da responsabilidade do tomador imune é, portanto, essencial para a eficácia do sistema. O cálculo econômico demonstra que, ao celebrar o contrato de prestação de serviços, o prestador já considera o valor total, incluindo o ISSQN, que é agregado como custo da prestação. A retenção significa apenas que o tomador deixa de pagar essa fatia (o valor do imposto) ao prestador, canalizando-a diretamente para o Município. Se o ente não retém, o prestador recebe o valor integral, mas a obrigação tributária resta devida. Se a lei determina que o ente estatal é o responsável solidário ou substituto *in casu*, o Município está legalmente habilitado a promover a execução fiscal diretamente contra o ente estatal, sem que isto signifique ofensa à imunidade de que é beneficiário enquanto prestador dos serviços que lhe são próprios nos termos da lei.

A alegação de que a cobrança compromete os recursos destinados às finalidades essenciais do ente, embora a primeira vista pareça pertinente sob uma perspectiva financeira, não possui sustentação jurídica na esfera tributária. O montante cobrado não é um custo novo imposto ao contratante estatal, mas sim o valor do imposto devido pelo prestador que o ente deixou de reter e recolher ao credor tributário. Em termos de segurança jurídica e de justiça fiscal, a primazia deve ser dada ao comando da Lei Complementar nº 116/2003, que expressamente resolve o conflito ao estender a responsabilidade à entidade imune tomadora.

A eventual discussão sobre a nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) deve, nesse contexto, restringir-se a vícios formais do título executivo ou do procedimento de constituição do crédito, e não ao mérito da exigência. Uma vez que a obrigação de recolhimento deriva diretamente do vínculo legal imposto pelo art. 6º, § 2º, II, da LC 116/2003, o débito possui os requisitos de

certeza e liquidez, não havendo que se falar em rompimento da imunidade, mas sim no cumprimento de um dever legal de colaboração fiscal.

CONCLUSÃO

A análise acurada da interação entre a imunidade tributária recíproca e a responsabilidade por substituição no âmbito do ISSQN sobre serviços tomados por entes estatais conduz à inafastável conclusão de que o benefício constitucional não se estende à obrigação instrumental de retenção na fonte. A imunidade protege o ente estatal de ser o contribuinte do imposto incidente sobre suas atividades essenciais conforme determina o comando constitucional que sustenta o aludido benefício; ela não o exime de ser legalmente responsável pelo cumprimento do dever de reter e recolher imposto devido por terceiros contratados.

O ente estatal, na qualidade de tomador de serviços, enquadra-se de forma estrita e legalmente definida no artigo 6º, § 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 116/2003, dispositivo que claramente estabelece a responsabilidade da pessoa jurídica mesmo que imune. O não cumprimento desse dever acessório de retenção converte o tomador em devedor solidário ou substituto da obrigação principal, legitimando a cobrança promovida pelo Município credor, conforme demonstrado no caso em tela, que envolve a execução fiscal para a recuperação do ISSQN não retido.

Resumidamente, a exigência fiscal encontra pleno respaldo no ordenamento jurídico pátrio, harmonizando a proteção constitucional das entidades públicas com a necessária eficácia da arrecadação tributária municipal, tendo em vista a responsabilidade por substituição efetivamente caracterizada encontrando suporte legal, como demonstrando, não cabendo sustentar-se que a imunidade faticamente possa alcançar pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 30 de dez. de 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 30 de dez. de 2025.

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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30 de dez. de 2025.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 28. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

ATALIBA, Geraldo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Constitucional e Federalismo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 45. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.