

REVISTA DOS TRIBUNAIS

ANO 108 - MAIO DE 2019 - VOL. 1003

Nesta edição:

DOCTRINA

- Os desafios do *compliance* contemporâneo
- A morte presumida na lama de Brumadinho
- "Vida Artificial": novo paradigma e limites tecnológicos

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

HABEAS CORPUS - Impetração buscando a liberação de visita direta entre paciente egresso e companheiro preso - Inadmissibilidade - Limitação do encontro ao parlatório que não configura restrição efetiva da liberdade - Direito de visita, ademais, que pode ser regulamentado pela administração penitenciária e pelo juízo da execução - Denegação da ordem que se impõe.



THOMSON REUTERS
**REVISTA DOS
TRIBUNAIS**

ASSOCIAÇÃO PAULISTA DOS MAGISTRADOS – NATUREZA JURÍDICA DA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS, ASSEGURADA A SUA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA POR FORÇA DOS ARTIGOS 150, INCISO VI, “C”, E 146, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ARTIGO 14 DO CTN – SÚMULA 724 DO STF E SÚMULA VINCULANTE 52 DO STF – IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ISS PELA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO – OPINIÃO LEGAL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, e Superior de Guerra – ESG, e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia), Doutor *Honoris Causa* da Universidade de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal), Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO – SP, Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU *Law School*, igm@gandramartins.adv.br

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Advogada especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária *CEU Law School*, Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO – SP, Membro do Conselho do IASP, Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas – APIJ, Professora do Centro de Extensão Universitária, mtmr@gandramartins.adv.br

ÁREAS DO DIREITO: Constitucional; Tributário

SUMÁRIO: Respostas. A imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal, e do atendimento aos requisitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional. A inelegibilidade do ISS nas atividades da consultante que goza de imunidade tributária. A interpretação do STF sobre o § 4º do art. 150 da CF em relação à imunidade. As atividades da apamagis. O fato gerador do ISS. Das multas.

Consulta-nos a ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE MAGISTRADOS – APAMAGIS, por meio de seu eminente Presidente, Dr. Fernando Figueiredo Bartoletti, sobre questões relacionadas com a exigência de ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, sobre os serviços prestados a seus associados, dependentes e familiares e também sobre aluguéis recebidos, cujos valores são revertidos, integralmente, nos objetivos institucionais da entidade, se estariam abrangidos pela imunidade tributária a que faz menção o art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal, em face da divergência de interpretação da desoneração tributária, por parte da fiscalização da Municipalidade de São Paulo – Capital.

Relata que a Entidade sofreu diversas autuações fiscais, tendo sido apresentadas defesas administrativas que foram em algumas delas mantidas a exigência fiscal e agora está discutindo a questão por meio de Ação Declaratória, cumulada com Ação Anulatória de Lançamentos Fiscais, pelo Procedimento Ordinário, perante a 12ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo – Processo 1050552-94.2017.8.26.0053 e também nas Execuções Fiscais 1561577-33.2017.8.26.0090 (CDA 545.289-8/2017-0) e 1558449-05.2017.8.26.0090 (CDA 553.694.4/2017-7) –, e perante a Vara de Execuções Fiscais Municipais e pede nossa opinião sobre as seguintes questões, assim formuladas:

1ª) Considerando a Natureza Jurídica da APAMAGIS de Associação sem fins lucrativos, é imune de tributação do ISS, na prestação de serviços a seus associados e familiares?

2ª) Em relação aos aluguéis recebidos de associados ou familiares, de salão de festas e das quadras de tênis e de exploração de estacionamento, sendo que todo o valor recebido a esses títulos, são aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais, se estariam tais valores abrangidos pela imunidade tributária?

RESPOSTAS

Antes de responder as indagações da Consulente, é preciso tecer algumas considerações sobre a imunidade tributária e a natureza jurídica da APAMAGIS.

A Consulente é Associação Civil, sem finalidade lucrativa, que teve origem na Sociedade Beneficente de Magistrados, fundada em 19 de fevereiro de 1953, por um grupo de Juizes que se reuniu com o propósito de constituir uma entidade com a finalidade de proporcionar a seus associados assistência pessoal e material de forma gratuita.

Conforme o Estatuto Social da Consulente, suas finalidades, e beneficiários, constam dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º e 12, assim redigidos:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer.
Revista dos Tribunais, vol. 1003, ano 108, p. 443-471. São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

“Art. 2º – São finalidades da APAMAGIS:

- I – Constituir-se em entidade representativa de seus associados;
- II – Propiciar auxílios e benefícios aos associados e seus dependentes, diretamente ou por ajustes com terceiros;
- III – Promover atividades sociais, culturais, científicas, recreativas e esportivas, para os associados e seus dependentes;
- IV – Colaborar com a direção do Poder Judiciário do Estado, sempre que possível;
- V – Defender a magistratura e os direitos e interesses funcionais dos associados;
- VI – Manter intercâmbio dentro dos limites estatutários, com Universidades, Academias e Associações congêneres do País e do Exterior;
- VII – Promover a defesa dos direitos difusos e coletivos relacionados a interesses da Magistratura.

Parágrafo único – A APAMAGIS não poderá manifestar-se sobre assuntos estranhos às suas finalidades, vedado seu envolvimento em questões político-partidárias ou religiosas, nem lhe serão imputadas ideologias ou atividades pessoais dos associados. A Sede Social somente será utilizada para atos previstos neste Estatuto e em Regulamentos.

Art. 3º – Integram a APAMAGIS:

- I – O Fundo de Pecúlio
- II – O Fundo de Emergência
- III – A Caixa de Assistência Médica e Hospitalar – CCH
- IV – A Caixa Mútua dos Magistrados.

Parágrafo único: Em qualquer deles poderá inscrever-se o associado da APAMAGIS, sendo condição para manter-se, o vínculo associativo.

Art. 4º – O Fundo de Pecúlio é formado pela contribuição obrigatória dos associados, por doações em dinheiro e subvenções recebidas, e tem por objetivo assegurar um pecúlio à família do associado falecido, independente da causa da morte.

[...]

Art. 6º – Ao ingressar na APAMAGIS o associado deverá indicar livremente o(s) beneficiário(s) do fundo de pecúlio, inclusive a distribuição dos percentuais, e poderá, a qualquer tempo, alterar o rol de beneficiários ou o percentual destinado, por escrito.

[...]

Art. 12 – Consideram-se dependentes do associado:

- I – Exclusivamente para frequentar a Sede Social e as dependências da APAMAGIS, e usufruir dos benefícios por ela proporcionados:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer.
Revista dos Tribunais, vol. 1003, ano 108, p. 443-471. São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

- a) o cônjuge ou convivente, enquanto durar o relacionamento;
- b) os filhos solteiros e os casados admitidos como dependentes agregados, os enteados, tutelados e pais dependentes;
- c) os menores que viverem em companhia do associado, em relação de dependência devidamente comprovada;
- d) os netos solteiros até 21 (vinte e um) anos de idade e que os que ultrapassarem tal idade, como dependentes agregados;
- e) pais, irmãos, sogro, sogra, genro e nora de associado, na qualidade de dependentes, exceto para integrar planos de assistência de saúde, que tem regras próprias.

II – Exclusivamente para fins de participação nos Planos de Benefícios Previdenciários do Fundo de Pensão Multinstituído por Associação do Ministério Público e da Justiça – JUSPREV:

- a) Os dependentes enumerados nas letras a, b, c e d do inciso I;
 - b) Os dependentes JUSPREV, aquele que indicado pelo associado à Diretoria Executiva e que com ele guarde relação de parentesco ou mantenha algum vínculo afetivo.
- [...]” (g.n.).

Na consecução de suas atividades, a Consulente necessita de Certidões Negativas de Débito de Tributos Municipais, de forma permanentemente válidas e ou Certidões Positivas com Efeito de Negativas, desses tributos municipais, que são essenciais à realização de Convênios, ao recebimento de repasse de patrocínios, enfim, à realização das atividades institucionais.

Nada obstante, ao iniciar o procedimento de renovação de suas certidões, tomou conhecimento da existência de débitos relativos ao ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, dos períodos de 01/2010 a 12/2014, acrescidos de multas e demais consectários legais, conforme Processo Administrativo 6017.2015/004107-5.

Ao tomar ciência do referido processo, a Consulente constatou que os autos de infração originários dos referidos débitos foram lavrados por cautela, tendo permanecido suspensos até a conclusão do Processo Administrativo nº 2014.0.205.545-1, relativo ao pedido de reconhecimento de imunidade tributária do IPTU – exercício 2014.

No caso da Consulente, embora os autos de infração lavrados se encontrassem suspensos, passaram a impedir a renovação da Certidão requerida, razão pela qual solicitou vista do Processo Administrativo 2014.0.205.5451, em 05/2017, ocasião em que constatou que o seu pedido de reconhecimento de imunidade havia

sido indeferido, e que houve extensão de ofício, do indeferimento do reconhecimento de imunidade, para os exercícios de 2010 a 2015, ao argumento de que

“[...] o contribuinte não logrou comprovar atender aos requisitos previstos no art. 150, VI, ‘c’, da CF, tendo em vista a não universalidade dos serviços prestados, visto que somente seus associados se beneficiam desses, fato que descaracteriza a entidade como de assistência social.”

Esse entendimento da Municipalidade de São Paulo é de todo equivocado, uma vez que fundado em exigência não prevista na Constituição Federal, assim como em pressupostos já afastados pelo Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, a Consulente é entidade sem finalidade lucrativa, constituída para promover a assistência social de seus associados e familiares, que cumpre integralmente todos os requisitos para usufruir da imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal, art. 150, VI, c e pela lei complementar por cumprir os requisitos dos arts. 9º, IV, c, e 14 do Código Tributário Nacional, em relação a impostos, configurando vício de lançamento ao ser exigido ISS, de entidade imune como é a natureza jurídica da entidade Consulente.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA OUTORGADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal, ao definir o Sistema Tributário Nacional e a competência tributária, estabelece certas desonerações para fins de preservar valores que são inerentes ao perfil de Estado Democrático de Direito, adotado pelo país. Tais desonerações são as imunidades tributárias, que estão fora da competência tributária, representando verdadeiras limitações ao poder de tributar, a teor do art. 150, VI, “c”, da CF, *verbis*:

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

[...]”

Os requisitos exigidos pela expressão “atendidos os requisitos de lei”, da norma constitucional, retrotranscrita, devem ser os requisitos estabelecidos pela lei complementar, na forma estabelecida pelo art. 146, II, da Constituição Federal que estabelece:

“Art. 146 – Cabe à lei complementar:

[...]

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

E a lei complementar exigida na interpretação da Suprema Corte, é o Código Tributário Nacional, recebido pela Constituição Federal de 1988, como lei complementar, que, em seus artigos 9º e 14, veda a exigência de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 9º, IV, “c”), e estabelece os requisitos que devem ser observados para usufruir de imunidade tributária, art. 14, assim redigidos:

“Art. 9º – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – cobrar impostos sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo”. (g.n.).

E o art. 14 do CTN está assim redigido:

“Art. 14 – O disposto na alínea IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

E a Consulente tem cumprido rigorosamente os requisitos da lei complementar, estabelecidos pelos artigos 9º e 14 do CTN, conforme Certidões que atestam o reconhecimento da imunidade tributária.

Tanto que a Lei Municipal 6.989/66, em seu art. 6º, inciso I, em cumprimento a norma constitucional, sobre a desoneração de imposto preceitua que:

“Art. 6º – O imposto não incide:

I – nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal, observando, sendo o caso o disposto na lei complementar;

[...].”

Assim, é certo que a Consulente é entidade imune de tributação de impostos, na forma prevista pelo art. 150, VI, “c”, da CF, uma vez que atende os requisitos estabelecidos pelos arts. 9º e 14 do CTN, razão pela qual foi declarada de “utilidade pública” Municipal, pelo Decreto 09.192 de 15.12.1970, tendo cumprido a Lei Municipal 12.520, de 25.11.1997, devidamente analisada por meio do Processo 2015-0.197.545-1, mantendo o mérito Social e, conseqüentemente, o “Título de Utilidade Pública Municipal”, renovado em 14.03.2016, mantido pelo prazo de três anos.

A Consulente foi também declarada de “utilidade pública” pelo Estado, conforme Lei Estadual 5.092, de 30.12.1958.

O que comprova sua condição de entidade imune com mérito Social, por cumprir os requisitos de lei.

Resulta, portanto, que o art. 150, VI, “c”, da CF, instituindo imunidade, somente pode ser disciplinado por lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF, sendo a Lei ordinária veículo legislativo inadequado para essa finalidade, e, ainda que assim não fosse – o que se admite a guisa de argumentação – a legislação infraconstitucional não pode impor restrições não previstas no Texto Supremo.

Note-se que, atendidos pela Consulente os requisitos estabelecidos pela Lei complementar para o gozo da imunidade, falece competência tanto à legislação infraconstitucional, como à Autoridade Administrativa para impedir a fruição do estímulo, como decidiu o Supremo Tribunal Federal, nos autos das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, que tiveram por objeto suscitar, em controle concentrado, a inconstitucionalidade da legislação ordinária editada até novembro de 2009, ao pretender regular a imunidade das contribuições sociais, a que faz menção o art. 195, § 7º, da CF, uma vez que, segundo o art. 146, II, da CF, a imunidade tributária só pode ser regulada por lei complementar.

À falta dessa lei específica, a Jurisprudência do STF, de longa data, estabeleceu que os requisitos para disciplinar a matéria seriam os mesmos mencionados pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, que já regula as imunidades de tais entidades quanto a impostos, prevista no art. 150, VI, “c”, da CF.

Não obstante, a legislação ordinária, a *pretexto de estabelecer infundáveis condições para o reconhecimento da imunidade e para expedição de certidões*, documento imprescindível para a celebração de contratos e convênios com entidades públicas, vem instaurando evidente *insegurança jurídica* criando entraves não apenas à obtenção desse documento, mas ao próprio gozo da imunidade, o que levou o *Ministro Marco Aurélio de Mello a reconhecer o abuso* e submeter a matéria ao regime de repercussão geral no RE 566.622, que trata do mesmo objeto das ADIs 2.028, 2.228 e 2.126, ou seja, a impossibilidade de a legislação ordinária criar condições para o gozo da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF, aplicável também a impostos (art. 150, VI, “c”, da CF). Colhe-se do brilhante voto de Sua Excelência o seguinte:

“Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, ressalta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional.

Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o art. 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do art. 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma ‘limitação ao poder de tributar’.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.

Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de esse dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida, entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam ‘exigências estabelecidas em lei ordinária’ para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.

Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.

Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade. [...] os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

[...] os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independentemente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação depende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social. Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não podem ser, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício desse. Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código.

[...] sendo aprovada, por maioria, a tese da repercussão geral (Tema 32), nos seguintes termos: ‘Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar’.

Verifica-se que o abuso apontado no voto do Ministro está efetivamente ocorrendo no caso da Consulente, em que a autoridade nega o reconhecimento da imunidade com base na legislação ordinária, cujo escopo é estabelecer “tecnicidades” para a expedição de certidões com o nítido intuito de obstar as atividades da Consulente quer na assinatura de contratos com o poder público, quer no gozo da imunidade, fazendo tabula rasa do fato de que as decisões exaradas em controle concentrado e em incidente de repercussão geral têm efeito erga omnes e vinculante para o Judiciário e para a Administração, conforme o art. 103-A da CF, atalhando situações como a retratada no presente processo, de arbitrária negativa de expedição do certificado com vista a prejudicar as atividades da entidade e, por consequência, impedir o gozo da imunidade.

O STF declarou a Inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91, incisos II, III, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades ADIs 2028; 2228 e 2621, juntamente com o RE 566.622, com repercussão geral, em que foi decidida que “somente lei complementar poderá disciplinar a imunidade tributária, por força do art. 146, II, CF”, sendo a lei ordinária veículo legislativo inadequado.

A Lei 12.101 de 2009 é lei ordinária e, portanto, seu art. 29, conflita com a decisão do STF, que a Administração e o Judiciário são obrigados a se submeter, por força do art. 103-A da CF.¹

Quanto à eficácia imediata dessas decisões do STF, a própria AGU já se manifestou a respeito de forma imperativa, em diversos pareceres, entre os quais, o Parecer 00144/2017/GAB/SGCT/AGU, estabelecendo a orientação a ser tomada pela Administração, em cumprimento aos julgados, conforme se verifica da ementa a seguir, em que são expressamente referidos dispositivos legais que alteraram a redação do art. 55, II, da Lei 8.212/91:

“EMENTA: Parecer de força executória. Julgamento em conjunto das ADIs 2.228 e 2.621. Parcial procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993. Decisão provisória. Ordem imperativa. Exequibilidade imediata.”

As decisões emanadas pela Suprema Corte chancelam o entendimento de que, deixar à legislação ordinária a edição de normas regulamentadoras, acaba por colocar nas mãos do legislador ordinário meios para directa ou indirectamente impedir o gozo da imunidade, frustrando a norma constitucional.

Basta lembrar os fatos que levaram à edição da MP 446, rejeitada em fevereiro de 2010, e que terminaram por levar o Executivo a considerar aprovados todos os pedidos de emissão e de renovação de certificados em vias de apreciação, ante a alternativa de indeferir-los em bloco, dado o volume e a morosidade de tramitação de processos perante a autoridade administrativa, prejudicando incontáveis entidades.

1. ADI 2028: Lei 9.732/98 – arts. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55 III da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º e arts. 4º, 5º e 7º.

ADI 2228: Lei 8.212/91, art. 55, II e III, na redação do art. 5º da Lei 9.429/96, subsidiariamente, na redação original; Lei 8.742/93, art. 18 III e IV da Lei 8.742/93; Decreto 2.536/98, arts. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, art. 4º e parágrafo único; E, subsidiariamente, Decreto 752/93, arts. 1º, IV, 2, IV, §§ 1º e 3º, 7º, § 4º.

ADI 2621: Medida Provisória 2187-13, art. 3º, na parte que alterou a redação do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 e art. 5º, na parte que alterou a redação dos arts. 9º e 18, III, IV da Lei 8.742/93; Decreto 2.536/98, arts. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, art. 4º e § único; e, subsidiariamente, Decreto 752/93, arts. 1º, IV, 2, IV, §§ 1º e 3º, 7º, § 4º.

ADI 2036: Lei 9.732/98, arts. 1º, que altera o art. 55, III, da Lei 8.212/91 e lhe acrescenta os §§ 3º, 4º e 5º; e os arts. 4º e 5º e 7º.

A exposição de motivos que acompanhou essa medida provisória prova os obstáculos que tal poder regulamentador pode causar na atuação das entidades beneficentes de assistência social, até por que as autoridades administrativas encaram a emissão de tais certificados como condição de sua habilitação ao gozo da imunidade, quando cumpre ao estado, no máximo, declarar o direito à desoneração, que advém do próprio Texto constitucional, em face da atividade assistencial desempenhada pelo particular.

Nada mais precisa ser dito ante a clareza de tal entendimento que, certamente, será capaz de pacificar a matéria e impedir a perpetuação da proliferação do contencioso sobre o tema, diminuindo, assim, a situação de insegurança jurídica que se combate nessas ações, em prejuízo dos objetivos constitucionais.

A INELEGIBILIDADE DO ISS NAS ATIVIDADES DA CONSULENTE QUE GOZA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O débito de ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, originário dos diversos autos de infração lavrados, por entender a fiscalização que a Consulente teria praticado atividades enquadradas nos seguintes Códigos de Serviços constantes da Lista Anexa à LC 116/2003:

“3.03 – ‘Exploração de salões de festas, centro de convenções [...], quadras esportivas, estádios, ginásios [...] para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza’.

9.02 – ‘Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres’.

10.01 – ‘Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e planos de previdência privada’.”

Referidos itens da Lista de Serviços correspondem aos Códigos de Serviços 7.773; 7.129 e 6.050, respectivamente, que serviriam de base para lavratura dos autos de infração.

Ocorre que referidas atividades não foram praticadas pela Consulente a terceiros, mas tão somente a seus associados e familiares, estando imune de tributação, em razão da natureza jurídica da entidade Consulente, de caráter Social sem fins lucrativos, com atuação em favor de seus associados, como consta do Estatuto Social, e, portanto, não pode ser enquadrada pela fiscalização, como se fosse empresa com finalidades lucrativas.

No caso da *Consulente*, toda a sua atuação é feita em favor de seus associados, dependentes e familiares. Não se trata de entidade aberta ao público em geral, mas restrita a seus associados, e, nessa qualidade, pratica atividades de *cunho Social*, uma vez que não visa a obter lucros.

Por essa razão, não subsiste a pretensão de ser *afastada a imunidade tributária da Consulente*, sob o fundamento de que suas atividades não apresentam os requisitos de universalidade e gratuidade, como pretende a Municipalidade de São Paulo, uma vez que tais exigências não constam daquelas disciplinadas e previstas pelo art. 14 do Código Tributário Nacional.

Não fosse isso suficiente, para comprovar o errôneo entendimento da Municipalidade, não se pode exigir de uma entidade, sem fins lucrativos, a universalidade e a gratuidade da atuação, uma vez que nem o Estado, com todo o seu poder de atuação, não consegue garantir a todos as provisões necessárias a uma vida digna.

O objetivo da *Consulente*, portanto, é expandir ao máximo sua atuação, razão pela qual *concede benefícios* não só aos magistrados, mas também a seus dependentes e familiares, nos limites de seu orçamento.

Por outro lado, a contribuição exigida de seus associados é condição necessária para que tenha recursos para suas atividades e, portanto, *não poderia custear os benefícios que concede a seus associados, a toda população em geral*, uma vez que seus recursos são arrecadados de forma certa e definida, para atender os seus objetivos institucionais.

No caso da *Consulente*, inexistente obrigação de a entidade estar aberta à população em geral, pois, ainda que prestando serviços exclusivamente a seus associados, dependentes e familiares, não se revela caráter restritivo, por abranger um universo significativo de pessoas entre associados, dependentes, familiares e funcionários, ou seja, um contingente mais amplo que apenas os seus associados.

Com efeito, *não existe na Lei Complementar que define os requisitos para o gozo da imunidade*, a obrigatoriedade de *prestação universal e gratuidade de serviços assistenciais ou educacionais*.

Assim, entendemos que não é necessário para fruição do benefício tributário da imunidade que as entidades com a natureza da *Consulente* prestem serviços gratuitos e universais a toda comunidade.

Esse entendimento é também acolhido por *José Eduardo Sabó Paes*, ao afirmar:

“Existem, ainda, diversas entidades de caráter assistencial com âmbito de atuação delimitado a certa coletividade, o que não contraria o caráter de sua

atividade assistencial. Não há possibilidade de se deixar de reconhecer a imunidade tributária de instituições que desempenham atividades de assistência social de âmbito delimitado, como é o caso de algumas fundações e associações, que atuam em atividades de assistência social dirigida a um determinado grupo. Tais entidades auxiliam o estado na prestação de serviços de assistência social e, como tal, tem o direito ao reconhecimento de sua imunidade tributária. Assim, desde que se enquadre a pessoa jurídica como instituição de educação ou assistência social e preencha os demais requisitos estabelecidos em lei, não se constituirá o crédito tributário em seu desfavor (PAES, José Eduardo Sabó, *Fundações e Entidades de Interesse Social – Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis e Tributários*, Ed. Brasília Jurídica, 2001, 3. ed., p. 439-440).” (Grifo do autor).

Ademais, o Egrégio *Supremo Tribunal Federal*, de longa data, já acolheu o entendimento no sentido de que não perde a característica de entidade assistencial o fato de ser circunscrita à área de sua atuação, como se constata no Acórdão proferido no julgamento do RE 108.796-0. Merece destaque o seguinte trecho desse julgado, extraído do voto condutor:

“Entende o órgão recorrido que, destinando-se só ao grupo de pessoas vinculadas às empresas patrocinadas, não tem a Fundação fim público.

Esse argumento já foi enfrentado no voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, no RE 89.012/SP, julgado nesta Turma em 14.04.1978. Disse, então, S. Exa.:

‘Mantendo entidade como o recorrido, concorrem, (as empresas) sem dúvida alguma, para auxiliar o Estado, ainda que numa área circunscrita, mas generalizada – a de seus diretores, empregados e dependentes, quaisquer que sejam, a prestar assistência social dos que necessitam dela’.

Por isso mesmo, esta Corte, ao julgar Recurso Extraordinário (o RE 70.834-RS, in RTJ 65/145 e segs.), em que era recorrida a Fundação Ruben Berta, a considerou instituição de assistência social, repelindo a restrição, que se pretendia fazer de restringir essa apenas a entidades que prestassem serviços de assistência em geral. A propósito, observou o relator – Ministro Adalício Nogueira – que a referida Fundação (e o mesmo ocorre com o ora recorrido) ‘é aberta para os que integram ou venham a integrar o círculo, de amplitude indefinida, da sua atuação. O que a assinala é o selo assistencial das suas finalidades’.” (g.n.).

Os precedentes mencionados nesse julgado não deixam qualquer margem de dúvida sobre a questão de a *Consulente* destinar recursos de natureza assistencial, de forma restrita, a seus associados e dependentes, na forma do Estatuto Social (art. 2º).

Assim, sendo a Consulente entidade sem fins lucrativos e tendo observado e cumprido rigorosamente o art. 14 do CTN, está ela apta a gozar da imunidade tributária que a Constituição Federal lhe conferiu, não podendo ser interpretada a imunidade tributária de forma diversa pela fiscalização Municipal, para exigência de ISS sobre serviços prestados a seus associados.

A INTERPRETAÇÃO DO STF SOBRE O § 4º DO ART. 150 DA CF EM RELAÇÃO À IMUNIDADE

O § 4º do art. 150, da Constituição Federal, está assim redigido: “§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio; a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Referido dispositivo é também repetido pelo § 2º do art. 14 do CTN, nos seguintes termos:

“§ 2º Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

O patrimônio tutelado pela norma de imunidade constitucional deve ser entendido como todo o conjunto de bens móveis e imóveis, e direitos da entidade. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único patrimônio, que compreende seus direitos, bens e propriedades imóveis. Não faz sentido reduzir o conceito de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade da sede da entidade assistencial, e, no caso da Consulente, como entendeu a Fiscalização, no sentido de que os serviços prestados pela Entidade não estariam abrangidos por aqueles mencionados nos seus objetivos institucionais, razão pela qual foram lavrados os autos de infração exigindo o ISS, constantes das Certidões de Dívida, mencionados pela Consulente.

Tal interpretação é de todo equivocada, como passamos a demonstrar:

O patrimônio, em seu conceito econômico, não pode se restringir, de modo algum, apenas a um único bem, mas a totalidade dos bens e direitos a eles relativos, incluindo todas as receitas obtidas para atender os objetivos institucionais.

Quanto às atividades econômicas exercidas por entidades imunes, um dos subscritores do presente parecer, ao interpretar o § 4º do art. 150 da CF, escreve:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer. Revista dos Tribunais, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

“De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser essa a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela, teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. Ora, o Texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando. Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo, nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1990. t. I. v. 6. p. 203-206).

À evidência, apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se aplica, visto que a destinação exclusiva para as

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer. Revista dos Tribunais, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

finalidades das entidades imunes, que não provoquem desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades, como retrocomentado.

Nesse sentido, é o entendimento do *Supremo Tribunal Federal*, intérprete máximo da Constituição, conforme os seguintes julgados:

“RE 218.503/SP

Relator: Ministro Moreira Alves

Imunidade e Exploração de Estacionamento.

Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/69, art. 19, III, ‘c’; CF/88, art. 150, VI, c) *abrange, inclusive, os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma reformou o acórdão que sujeitara à incidência do ISS o serviço de estacionamento de veículos prestados por hospital em seu pátio interno.*”

“RE 257.700/MG

Relator: Ministro Ilmar Galvão

Imunidade e Exploração de estacionamento. Entendendo que imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, c) *abrange, inclusive, os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos.*

Informativo do STF 193, de 12.06.2000.”

“RE 237.718/SP

Relator: Ministro Sepúlveda Pertence

Imunidade Tributária de Bem Locado

A imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, c, da CF, abrange o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, cuja renda é destinada às suas finalidades essenciais. Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, manteve-se o acórdão do 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que reconheceu a imunidade de terreno de entidade beneficente locado a terceiro que o explora como estacionamento de automóveis. Vencido o Min. Carlos Velloso, que conhecia do recurso extraordinário do Município de São Paulo e lhe dava provimento por entender que o patrimônio da entidade beneficente alugado a terceiros não está relacionado com as suas finalidades essenciais, sendo imune apenas a renda auferida do contrato de locação, nos termos do § 4º do art. 150 da CF (‘As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c,

compreendem somente patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”) (RE 237.718/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001).”

“RE 116.188/SP

Relator: Ministro Octavio Gallotti

Sendo o Sesc instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, ‘e’, da EC 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciantes (seus filiados) e ao público em geral.

Votação por maioria.

Resultado conhecido e provido.”

E mais recentemente, sobre o alcance do § 4º do art. 150 da CF, e a interpretação da Suprema Corte da referida norma, o Ministro Marco Aurélio, Relator do RE 566.622/RS, em seu voto, bem destacou a diretriz do Tribunal. Merece destaque os seguintes trechos:

“Em face do alcance adequado do § 4º do aludido artigo 150, o Supremo tem consignado que essa espécie de imunidade não se limita às atividades típicas das instituições de educação e de assistência social, que abrange todas as atividades desempenhadas pelas entidades desde que os rendimentos sejam empregados nos respectivos fins institucionais. Esse é o sentido do Verbete 724 do Súmula do Tribunal, de 26 de novembro de 2003, preconizando a inexigibilidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana em relação aos imóveis alugados a terceiros pelas entidades de educação e assistência social quando a renda for destinada às finalidades essenciais: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o Imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

[...]

Os precedentes revelam, de modo inequívoco, a linha metodológica do Tribunal – a interpretação teleológica das imunidades. É importante destacar a necessidade permanente de compatibilizar a abordagem finalística das imunidades com o conjunto normativo e axiológico que é a Constituição.

Com a Carta compromissória de hoje, existe uma variedade de objetivos opostos, estabelecidos em normas de igual hierarquia. Nesse âmbito de antinomias potenciais, o elemento sistemático adquire relevância prática junto ao teleológico. Sob tal perspectiva, ‘cada norma jurídica deve ser interpretada com

consideração de todas as demais, e não de forma isolada', presente a busca pela harmonia e integridade sistêmica da Constituição. Combinados os elementos sistemático e teleológico, a interpretação deve cumprir função harmonizante, influenciada, prioritariamente, por princípios como o da 'dignidade da pessoa humana, da igualdade, do Estado Democrático de Direito, da República e da Federação' (SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional. Teoria, História e Métodos de Trabalho*. Belo Horizonte; Fórum 2012. p. 415-416).

Essa diretriz hermenêutica – a de definir o alcance da norma constitucional de imunidade segundo a compreensão da função política e social a ser alcançada –, e tendo em conta que a Constituição como um todo deve governar a leitura do § 7º do artigo 195 da Carta e a solução quanto à forma e aos limites de possibilidades do estabelecimento de regras que venham a regulamentar o exercício da imunidade, o que se tem quanto à imunidade tributária do § 7º do artigo 195 da Carta da República? Segundo o preceito, são 'isentas' de contribuição à seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que 'atendam às exigências estabelecidas em lei'.

[...]

Entidade beneficente é aquela sem fins lucrativos, que não visa a interesse próprio, mas alheio, trabalhando em benefício de outros. Deve atuar no campo da assistência social, auxiliando o Estado na busca pela melhoria de vida da população e realização de necessidades básicas em favor dos hipossuficientes. Como fez ver o ministro Moreira Alves, na citada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.028: Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal: [...] No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, as instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado.

[...]

Segundo o professor Ives Gandra da Silva Martins, 'há, assim, uma causa e uma condição para a entidade usufruir a imunidade. A causa da imunidade é ser uma das entidades enumeradas pelo artigo 150, inciso VI, 'c', da CF. A causa advém da Constituição. A condição da imunidade é manter o atendimento aos requisitos especificados no CTN. A condição advém do CTN' (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. *Direito Público*, n. 1, julho-agosto-setembro de 2003. p. 8).

[...]

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer, *Revista dos Tribunais*, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar. Caso isso ocorra, incumbe proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelado essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, revogado pela Lei 12.101, de 2009."

À luz da Jurisprudência da Suprema Corte, portanto, a exploração de imóvel locado (estacionamento, terreno, cinema, imóvel e salão de festas), e também prestação de serviços para cumprir suas finalidades, por entidades imunes, não caracterizam atividades mercantis para efeitos de exigência de tributos.

O que importa observar é que os resultados advindos dessas atividades devem ser aplicados integralmente em seus objetivos institucionais.

Esse foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal – intérprete máximo da Constituição.

Pretender exigir imposto das Entidades Imunes dessas receitas, seria o mesmo que tributar o patrimônio dessas entidades, o que é vedado, expressamente, pelo Texto constitucional (§ 4º do art. 150 da CF).

No caso de entidades assistenciais, como é o caso da Consulente, esse mesmo entendimento deve ser aplicado, em razão da exploração de suas atividades, todas elas necessárias para gerarem recursos, em seus objetivos institucionais.

Resta evidente, assim, que a melhor exegese nesse tema é aquela que preconiza a amplitude da expressão "rendas relacionadas com as atividades essenciais", conforme o § 4º do art. 150 da CF/88, que resultou na Súmula 724 do STF, que preceitua:

"Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune do IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referida pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades."

Importante foi o julgamento realizado em 18.12.2000, pelo STF (RE 257.700/MG – Relator Ministro Ilmar Galvão), que entendeu pela interpretação ampliada da imunidade para os imóveis pertencentes aos templos, mencionados pelo art. 150, VI, "b", da CF, embora a Súmula 724 faça menção ao art. 150, VI, "c", da CF.

No caso da Consulente, a imunidade a que se refere o art. 150, VI, "c", da CF, se apresenta cada vez mais relevante pelo aumento significativo das atividades de

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Parecer, *Revista dos Tribunais*, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

cunho Social em prol de seus associados e dependentes, que buscam a melhoria de vida do ser humano com o exercício de atividades fundamentais, que propagam, por meio de programas assistenciais de convivência social junto à Entidade Consulente.

Nada obstante, no processo administrativo relativo aos autos de infração lavrados, objeto da exigência do ISS, a Repartição Municipal deixou de aplicar a orientação do Supremo Tribunal Federal, consignada na Súmula 724, com reconhecimento da imunidade tributária e acolhimento do pedido de nulidade dos autos de infração.

Informa a Consulente que a exigência fiscal relativa ao ISS foi mantida, em razão do valor ser superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), o processo foi remetido para exame ao Diretor do Departamento de Tributação e julgamento, na forma do disposto no art. 6º, parágrafo único da Portaria SF 60/2014, com a observação de que o cálculo da renúncia fiscal seria superior ao referido valor e, portanto, a exigência fiscal foi mantida, em total inobservância às normas constitucionais de imunidade tributária, como Limitação ao Poder de Tributar e o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a interpretação da imunidade tributária, uma vez que o Município não poderia examinar a questão como renúncia fiscal, de uma competência que não lhe foi atribuída pela Constituição, não podendo renunciar aquilo que nunca teve.

Acresce-se, ainda que, além da Súmula 724, antes mencionada, em 26.06.2016, foi publicada a Súmula Vinculante 52, com o seguinte verbete:

“Súmula Vinculante 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado para as quais tais entidades foram constituídas.”

Assim, para efeito de reconhecimento da imunidade tributária, todas as atividades sociais decorrentes de entidades assistenciais, como é o caso da Consulente, destinadas a arrecadar valores para custeio de suas atividades, inclusive aluguéis, estão abrangidas pela desoneração constitucional, assim como o patrimônio, renda ou serviços, conforme entendimento ampliativo do Supremo Tribunal Federal (art. 150, VI, “b” e “c”, e § 4º da CF), estão abrangidos pela imunidade tributária, não podendo sofrer incidência de impostos.

E, portanto, o reconhecimento dessa desoneração tributária não pode ser condicionado, de algum modo, pelo Poder tributante, ao valor da exigência fiscal, como entendeu a Municipalidade de São Paulo.

Por outro lado, a Repartição Fiscal de Julgamento não poderia desconhecer as decisões proferidas pelo STF, nas ADIs 2.028, 2.228, 2.621, 2.036 e no RE 566.622/RS, que têm efeito vinculante, por força dos arts. 102, § 2º, e 103-A da CF, assim dispostos:

“Art. 102 – Compete ao Supremo Tribunal Federal precipuamente, a guarda da Constituição:

[...]

§ 2º – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidades e nas ações declaradas de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]

Art. 103-A – O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre a matéria constitucional, aprovar Súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

Assim, da leitura dessas normas constitucionais, não deixam margem de dúvidas sobre as Súmulas Vinculantes, a partir de decisões reiteradas que vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário da Administração à observância das decisões de mérito proferidas pelo STF em controle concentrado e das Súmulas conformadas em processos de repercussão geral. Tanto que, nos termos constantes do Parecer 00144/2017/6AB/SGCT/AGU, no qual a própria AGU estabelece a orientação a ser tomada pela Administração, em cumprimento às decisões do STF, reconhecendo a sua força imperativa e eficácia imediata, conforme se verifica da ementa a seguir:

“EMENTA: Parecer de força executória. Julgamento em conjunto das ADIs 2.228 e 2.621. Parcial procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, inciso VI; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993. Decisão provisória. Ordem Imperativa. Exequibilidade imediata.”

Como se vê, a própria Fazenda Nacional, examinando caso relativo a exigências fundadas na legislação questionada nas ADIs 2.228 e 2.621, considera que

as decisões do STF têm efeito imediato, não há qualquer fundamento jurídico para deixar de aplicar a decisão da Suprema Corte, sob pena de violação aos arts. 102, § 2º, e 103-A da CF.

A aplicação da Súmula Vinculante e das decisões proferidas pela Suprema Corte, com aplicação imediata, se justifica também por força do princípio da eficiência, previsto no art. 37 da CF, uma vez que a questão da imunidade tributária foi dirimida pelo STF, com efeito *erga omnes*, com aplicação imediata, em prol do interesse público.

AS ATIVIDADES DA APAMAGIS

Para melhor compreensão das atividades da Consulente, voltadas exclusivamente para seus associados, dependentes e familiares, conforme consta do estatuto Social, a Consulente é Sociedade Civil, sem fins lucrativos que tem por finalidade (art. 2º) propiciar *auxílios e benefícios* aos seus associados e também para, entre outras finalidades, *promover atividades sociais, culturais, científicas, recreativas e esportivas para as referidas pessoas físicas*.

Para atender os objetivos para os quais foi criada, desenvolve, em suas dependências, diversas atividades, de natureza social, educacional e cultural, organiza cursos, passeios e excursões, intermedeia a compra de seguros de saúde e planos de previdência privada, além de ceder espaço de seu salão de festas para que os magistrados e familiares possam realizar festas diversas, fazendo tudo sem objetivo de lucro, ou seja, com base nos custos efetivamente realizados nos trabalhos, valores que lhe são integralmente reembolsados pelos associados.

Desta forma, os serviços que a Municipalidade de São Paulo pretende tributar não estão sujeitos a incidência de ISS, pelo simples fato de serem destinados a seus próprios associados e não para terceiros.

Por essa razão, não configuram serviços propriamente ditos, na medida em que ninguém presta serviços a si mesmo. Além disso, o valor recebido pelo “serviço” não se configura preço pela prestação, porém, reembolso em face da finalidade não lucrativa da Consulente, em benefício de seus associados, conforme previsão estatutária.

O FATO GERADOR DO ISS

O fato gerador do ISS é o núcleo central da obrigação tributária. O instituto é conceituado por Amílcar Araújo Falcão da seguinte forma:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Parecer. *Revista dos Tribunais*, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

“Fato gerador é, pois, o fato ou conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária” (FALCÃO, Fato Gerador. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1971. p. 29).

Na definição retro estão mencionados como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador os seguintes:

- a) Previsão em lei;
- b) Um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica;
- c) Tratar-se de pressuposto de fato para o surgimento da obrigação tributária *ex lege* de pagar um tributo determinado.

O art. 1º da LC 116/2003 estabelece que o fato gerador do ISS é a *prestação de serviços* constantes da lista de serviços no Território respectivo de cada Município. Essa é a regra geral que deve prevalecer em obediência à norma constitucional.

A prestação do serviço sobre o qual pode incidir ISS é aquela *in commercium*, mediante a celebração de um negócio jurídico, que tenha conotação econômica.

O ISS não incide sobre o serviço que o empregado presta ao empregador, por ser serviço que se desenvolve sob relação de subordinação, mediante contrato de trabalho submetido à Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

O ISS também não alcança o autosserviço, isto é, aquele serviço que é prestado não como atividade-fim, mas como atividade-meio. O prestador de serviços executa as atividades para ele mesmo, para seus associados, para atender uma finalidade, não para terceiros.

Esse é o caso da Consulente, que presta serviços para os associados da APAMAGIS, sem finalidades econômicas, e sem caráter negocial, em atendimento às disposições estatutárias e, portanto, não há incidência do ISS em tais atividades.

Esse, aliás, tem sido o entendimento da Municipalidade, em diversas resoluções de consulta, entendendo não ser devido o ISS, quando os serviços são prestados pela Sociedade Civil, sem fins lucrativos, aos seus próprios associados, conforme as seguintes decisões:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG 13, DE 2 DE MAIO DE 2011

Ementa:

ISS. Associação sem fins lucrativos. Serviços prestado a associados não sofrem incidência do ISS. Patrocínio. Não há incidência de ISS sobre receitas de patrocínio quando não há contraprestação de serviços tributáveis. Retenção de serviços tomados de terceiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Parecer. *Revista dos Tribunais*, vol. 1003, ano 108, p. 443-471, São Paulo: Ed. RT, maio 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG 50, DE 27 DE JULHO DE 2012

Ementa:

ISS. Associação sem fins lucrativos. Serviços prestados a associados e não associados.

6. De acordo com o entendimento consagrado em diversas consultas no âmbito do interior Departamento de Rendas Mobiliárias e do atual Departamento de Tributação e Julgamento, os serviços prestados por associações sem fins lucrativos aos seus associados não são tributáveis pelo ISS, desde que se enquadrem entre aqueles descritos em seus objetivos sociais.

6.1. Essa não incidência de ISS independe da existência da Lei Municipal que conceda isenção.

6.2. Já os serviços prestados a terceiros não associados sofrem incidência do imposto.

(3) SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG 03, DE 17 DE JANEIRO DE 2014

Ementa:

ISS. Associação sem fins lucrativos. Serviços prestados a associados e não associados.

7. O Estatuto Social da Consulente a estabelece como associação para fins não econômicos, regida pelos artigos 53 a 61 do Código Civil. De acordo com o entendimento consagrado em diversas consultas no âmbito do anterior Departamento de Rendas Mobiliárias e do atual Departamento de Tributação e Julgamento, os serviços prestados por associações sem fins lucrativos aos seus associados não são tributáveis pelo ISS, desde que se enquadrem entre aqueles descritos em seus objetivos sociais.

7.1. Essa não incidência de ISS independe da existência de Lei Municipal que conceda isenção.

7.2. Já os serviços prestados a terceiros não associados sofrem incidência do imposto.

8. Sendo assim, está correto o entendimento da Consulente no sentido de que a prestação de serviços em favor dos próprios associados, na consecução dos objetivos institucionais, não está sujeita ao ISS e de que ocorre a incidência em relação aos mesmos serviços quando prestados a terceiros não associados.

9. Ressalte-se, ainda que, embora os objetivos institucionais não prevejam obtenção de lucro, se a entidade prestar serviços desvinculados de seus objetivos estará sujeita ao ISS e às obrigações acessórias pertinentes, ainda que prestados a seus associados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG 23, DE 19 DE SETEMBRO DE 2014

Ementa:

ISS. Associação sem fins lucrativos. Serviços prestados a associados e não associados. Intermediação de recebimento de honorários médicos. Não caracterização de prestação de serviços, quando para os associados.”

No mesmo sentido, decidiu o E. Tribunal de Justiça de São Paulo, ao examinar a Apelação 0210045-32.2007.8.26.0100, que contém a seguinte Ementa:

“TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ISS – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Nos termos do art. 8º do Decreto-lei 406/68, o fato gerador do ISS é a prestação de serviço ‘por empresa ou profissional autônomo. Sendo assim, se a organização prestadora não se enquadrar nesses conceitos, o fato gerador simplesmente não corre, não se tratando de caso de isenção nem imunidade. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que associações sem fins lucrativos podem ser consideradas empresas para fins de incidências do ISS, mas que, para tanto, devem prestar serviços com intuito de lucro de forma habitual. No caso dos autos, o Município autuou a autora unicamente por constatar ter ocorrido prestação de serviços, sem demonstrar o intuito lucrativo e a habitualidade. Lançamento que padece de vício insanável. Exação afastada. Sentença reformada. Recurso da autora provido, prejudicando o recurso do Município.”

Da mesma forma, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em que se lê da Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ISS. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMPRESA. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. FINALIDADE LUCRATIVA. ENQUADRAMENTO NÃO CARACTERIZADO.

[...] 2. O novo Código Civil Brasileiro, em que pese não ter definido expressamente a figura da empresa, conceituou, no art. 966, o empresário como ‘quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços’ e, ao assim proceder, propiciou ao intérprete inferir o conceito jurídico da empresa como sendo ‘o exercício organizado ou profissional de atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços’. 3. Por exercício profissional da atividade econômica, elemento que integra o núcleo do conceito da empresa, há que se entender a exploração de atividade com finalidade lucrativa. 4. Em se tratando de ECAD de associação civil, que não explora, de fato, qualquer atividade econômica,

visto que desprovida de intento **lucrativa**, não se **subsume**, a toda evidência, no conceito de empresa, razão **porque** não é ele **contribuinte** do imposto sobre serviço de qualquer natureza tipificado no art. 8º do Decreto-lei 406, de 31.12.1968. 5. Recurso especial a **que se nega provimento**" (STJ, Recurso Especial 623.367/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 15.06.2004, DJ 09.08.2004).

DAS MULTAS

Por todo exposto e considerando o objeto da consulta, uma vez demonstrada a **ilegitimidade da exigência fiscal**, não **podem prevalecer** as multas aplicadas, já que não **demonstrada** a ocorrência da **infração que lhes daria suporte**, em razão da natureza jurídica da Consulente de **Entidade declarada de "utilidade pública" nas esferas Municipal e Estadual e que goza de imunidade tributária de impostos, na forma do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal e art. 14 do Código Tributário Nacional**, não podendo ser exigido o ISS pretendido. O poder tributar não pode ser exercido além dos **limites de competência estabelecidos pela Constituição**, uma vez que a **imunidade tributária** representa uma **Limitação ao Poder de Tributar**, não podendo ser exigido ISS da Consulente, entidade, sem fins lucrativos, de cunho Social, que vem colaborando com o Governo na prestação de serviços a seus associados, dependentes e familiares, de maneira plena, sendo manifestamente insubsistente a exigência do imposto municipal – ISS, e da imposição de penalidades, já que nenhuma infração foi cometida pela Entidade Consulente.

A Administração Pública **não pode deixar de observar o entendimento da Suprema Corte sobre a matéria**, como exposto na presente consulta, sobre as garantias constitucionais do contribuinte.

A propósito, o Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, em comemoração aos 30 anos da Constituição, lembrou que: "[...] não adianta termos uma Constituição da República repleta de garantias se não houver agentes públicos na linha de frente para converter em ação concreta as garantias ali contidas".

É o que precisa ser examinado no caso da Consulente, aplicando-lhes as garantias da **imunidade tributária**, estabelecidas pela Constituição Federal.

Feitas essas considerações, passamos a responder as indagações da Consulente:

1º) **Considerando a natureza jurídica da APAMAGIS, de Associação sem fins lucrativos**, é imune de tributação do ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza?

Resposta: A nossa resposta é positiva, uma vez que a Consulente é entidade, sem finalidade lucrativa, constituída para promover Assistência Social a seus associados e familiares, que cumpre integralmente todos os requisitos para usufruir da imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal (art. 150, VI, "c") e pela Lei Complementar (art. 14 do CTN), em relação a impostos, configurando vício de lançamento ao ser exigido ISS de entidade imune como é a natureza jurídica da entidade APAMAGIS. A Consulente não praticou atividades a terceiros, mas tão somente em favor dos seus associados como consta do Estatuto Social e, portanto, não pode ser enquadrada pela fiscalização, como se fosse empresa com finalidades lucrativas.

No caso da Consulente, toda a sua atuação é feita em favor de seus associados, dependentes e familiares, não sendo entidade aberta ao público em geral, mas para seus associados, a entidade pratica Assistência Social, entre suas atividades, uma vez que não visa a obter lucros, e, portanto, inexistente obrigação de a Consulente estar aberta à população em geral, pois, embora prestando serviços aos associados, dependentes e familiares, não se revela caráter restritivo, como pretende a Municipalidade, que exige universalidade de serviços para gozar de imunidade. Tal entendimento não consta dos requisitos da lei complementar (art. 14 do CTN) para o gozo da imunidade – prestação de serviços gratuitos a toda comunidade.

O STF, de longa data, acolheu o entendimento de que não perde a característica de entidade assistencial o fato de ser circunscrita à área de sua atuação, conforme RE 108.796-0; RE 89.012/SP e RE 70.834/RS.

Não podendo, portanto, ser interpretada a imunidade tributária, de forma diversa pela Fiscalização Municipal, para exigência de ISS, sobre serviços prestados aos associados da Consulente.

2º) Em relação aos alugueis recebidos na locação de salão de festas, quadras de tênis e de exploração de estacionamento, sendo que todo o valor recebido a esses títulos, são aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais, estariam abrangidos pela imunidade tributária?

Resposta: A interpretação do STF do § 4º do art. 150, da CF, em relação à imunidade tributária, é no sentido de que não perde a imunidade tributária a entidade que recebe alugueis, desde que os valores recebidos, a esse título, sejam aplicados integralmente em seus objetivos institucionais.

O patrimônio tutelado pela norma de imunidade constitucional deve ser entendido como todo o conjunto de bens móveis e imóveis, e direitos da entidade. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único

patrimônio, que compreende seus direitos, bens e propriedades imóveis. Não faz sentido reduzir o concerto de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade da sede da Entidade Assistencial, e, no caso da Consulente, como entendeu a fiscalização, no sentido de que os serviços prestados pela Entidade não estariam abrangidos por aqueles mencionados nos seus objetivos institucionais, razão pela qual foram lavrados os autos de infração exigindo o ISS.

Tal interpretação é de toda equivocada e já foi superada pelas reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal, conforme os seguintes julgados: RE 218.503/SP; RE 257.700/MG; RE 237.718/SP; RE 116.188/SP e, mais recentemente, no RE 566.622/RS, com repercussão geral.

Esses precedentes de *interpretação ampliativa*, resultaram na Súmula 724 do STF que preceitua:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Não há, pois, como prevalecer o entendimento da fiscalização municipal, no sentido de que a exigência fiscal do ISS foi mantida em razão do valor ser superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), e, com fundamento no art. 6º, parágrafo único, da Portaria SF 60/2014, o cálculo da *renúncia fiscal* seria superior ao referido valor e, portanto, a exigência fiscal foi mantida em total inobservância às normas constitucionais da imunidade tributária, como *Limitação ao Poder de Tributar* e o entendimento do STF sobre a interpretação da imunidade tributária, única vez em que o Município não poderia examinar a questão como *renúncia fiscal*, de uma *competência que não lhe foi atribuída pela Constituição*, não podendo renunciar àquilo que nunca teve.

Acresce-se, ainda que, além da Súmula 724, antes mencionada, foi publicada, em 26.06.2018, a Súmula Vinculante 52, com o referente verbete;

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado para as quais tais entidades foram constituídas.”

Assim, para efeitos de *reconhecimento da imunidade tributária*, todas as atividades Sociais decorrentes de entidades, de cunho Social como é o caso da Consulente, destinadas a *arrecadar valores para custeio de suas atividades, inclusive*

aluguéis, estão abrangidas pela desoneração constitucional, assim como o patrimônio, renda e serviços, conforme *entendimento ampliativo* do Supremo Tribunal Federal (art. 150, VI, “b” e “c”, e § 4º da CF), estão abrangidos pela *imunidade tributária*, não podendo sofrer *incidência de Impostos*.

E, portanto, o reconhecimento dessa desoneração tributária *não pode ser condicionado de algum modo* pelo Poder Tributante, ao valor da exigência fiscal, como entendeu a Municipalidade de São Paulo.

As decisões proferidas pelo STF, nas ADIS 2.028; 2.228; 2.621; 2.036 e no RE 566.622, têm *efeito vinculante* e obrigam tanto os Órgãos do Poder Judiciário, como da Administração Pública, por força dos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal.

Este é o nosso entendimento, S.M.J.

São Paulo, 26 de dezembro de 2018.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Imunidade das entidades de assistência social na jurisprudência constitucional e a necessidade de lei complementar, de Paulo Antônio Machado da Silva Filho – RT972/55-71 (DTR\2016\24219); e
- Imunidades tributárias são cláusulas pétreas, de Ives Gandra da Silva Martins – RDTC 7/17-37 (DTR\2017\2798).