



**PARECER Nº: 2016/**

**PROCESSO Nº: 2014/191550**

**INTERESSADO: Núcleo de Tratamento e Estimulação Precoce (NUTEP)**

**ASSUNTO: Consulta sobre requisitos para imunidade tributária do ISSQN**

**EMENTA: Tributário. Imunidade Tributária. Requisitos para imunidade tributária do ISSQN.**



## 1 RELATÓRIO

No presente processo, o **Núcleo de Tratamento e Estimulação Precoce (NUTEP)**, inscrito no CNPJ com o nº 23.706.419/0001-67 e no CPBS com o nº 128684-6, apresenta consulta sobre os requisitos legais para o gozo da imunidade tributária do imposto sobre serviço, especialmente sobre a aplicação dos requisitos previsto na Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, que instituiu a vedação de remuneração direta ou indireta de dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

A Consulente informa que é uma instituição beneficente de direito privado; que atua prestando serviços na área de saúde, exclusivamente pelo Sistema Único de Saúde (SUS), com atendimento médico ambulatorial contínuo e precoce e a prevenção da excepcionalidade junto aos recém-nascidos, às crianças, adolescente suscetíveis ao distúrbio do desenvolvimento motor, cognitivo, sensorial e adaptação de adultos à prótese auditiva; que é uma instituição portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS) e, por isso, obrigada a cumprir determinações da Lei nº 12.101/2009 e suas alterações; que, para atender a essa lei, não remunera seus dirigentes e quaisquer membros da direção; e que a Lei nº 12.868/2013 alterou o dispositivo legal que impedia a remuneração de dirigentes.

Com base no exposto, a Consulente indaga se, por ser imune ao ISSQN, adotar as regras advindas da Lei nº 12.868/2013, remunerando seus dirigentes estatutários, perderá a imunidade tributária no âmbito municipal.

A Consulente anexou ao seu pedido, a seguinte documentação:

1. Cópia do Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral no CPBS (fl. 05);
2. Cópia do Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral no CNPJ (fl. 06);
3. Cópia da Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013 (fls. 07 a 20);
4. Cópia do documento de identidade e do CPF do signatário (fl. 21);
5. Cópia de atas de assembleias gerais extraordinárias de eleição da diretoria e mudanças estatutárias (fls. 22 a 28);
6. Cópia da segunda alteração do Estatuto Social (fls. 29 a 41).

## 2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO DO PARECER

### 2.1 Da Consulta

Nos termos do artigo 176 da Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário deste Município e das normas contidas nos artigos 495 e seguintes do Regulamento





do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária. Portanto, há amparo para o pleito em questão.

Secretaria de Finanças  
Sucon  
Folha  
43

## 2.2 Da Imunidade Tributária

Conforme exposto, a consulta versa sobre a aplicação dos requisitos da Lei nº 12.868/2013 à imunidade tributária dos impostos municipais, especialmente à imunidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Portanto, preliminarmente, será analisada a natureza jurídica deste instituto jurídico-tributário e os seus requisitos definidos nas normas positivadas, na doutrina especializada e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), para, em seguida, abordar a questão da aplicação ou não dos requisitos da referida lei na imunidade dos tributos municipais.

A imunidade tributária, nos ensinamentos de Carrazza (2009, p. 725 a 727)<sup>1</sup>, é um fenômeno de natureza constitucional que fixa incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas ou sobre determinados fatos, bens ou coisas. Em outras palavras, as imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar ou exclusão de parcela da competência tributária de que são titulares a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A imunidade tributária em questão, que poderia ser aplicada aos tributos municipais e ao caso da requerente é a prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

*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; [Grifamos]*

Pela norma constitucional exposta, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficaram impedidos de instituir e cobrar impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de assistência social que sejam fins lucrativos e que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

Esta imunidade tributária, segundo a doutrina e jurisprudência especializada, é considerada subjetiva e condicionada. É subjetiva porque imuniza as pessoas expressamente previstas e condicionada por necessitar atender requisitos previstos em outra norma do tipo lei *stricto sensu*.

Sem adentrar no mérito se a requerente é considerada ou não uma entidade de assistência social sem fins lucrativos, até porque este não foi o objeto da consulta, a análise

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

SECRETARIA JURIDICA  
ANEXO  
43



repousará apenas sobre que lei estabelece os requisitos exigidos pela Constituição Federal para fins de reconhecimento de imunidade tributária relativa a impostos das entidades especificadas na norma constitucional.

### **2.3 Da lei definidora dos requisitos para a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal**

Na operacionalização das imunidades genéricas, especialmente a prevista art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, em função da expressão “atendidos os requisitos da lei”, prevista no final dessa citada alínea, há conflito entre os sujeitos passivos e os fiscos sobre qual lei estabelece estes requisitos legais.

O deslinde dessa questão é feito, pela doutrina e pela jurisprudência, considerando a natureza jurídica das imunidades tributárias e o tipo de norma que a CF/88 elegeu para complementar os requisitos constitucionais acerca deste instituto.

Com já exposto no tópico precedente, a imunidade tributária é considerada limitação ao poder de tributar, pelo fato das normas que as veiculam retirarem parcela da competência impositiva fiscal dos entes da Federação.

A par da natureza jurídica das imunidades, destaca-se que a Carta Magna de 1988, no seu art. 146, II, atribui à lei complementar, dentre outras matérias, a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Por isso, o termo “lei” previsto no final da alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição é da espécie “lei complementar”. Isto é, somente lei complementar pode estabelecer os requisitos para o gozo de imunidade pelas entidades consideradas sem fins lucrativos. Sendo, portanto, inafastável a necessidade de lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar, expressamente ou implicitamente previstas na Constituição Federal. Por isso, é vedado ao legislador derivado utilizar outra espécie de lei para regular as referidas limitações constitucionais, que não seja do tipo lei complementar.

A lei complementar, em sentido formal, é a prevista no art. 69 da Constituição Federal, que é exigido o *quorum* qualificado da maioria absoluta dos membros de cada casa legislativa integrante do Congresso Nacional, para a sua aprovação. Já no sentido material, a lei complementar é aquela que disciplina as matérias expressas ou implicitamente indicadas pela Lei Maior, a exemplo das previstas no art. 146 da Carta Magna.

A par dessas premissas, outras espécies de leis previstas no art. 59 da Lei Maior, como as leis ordinárias e as delegadas não podem tratar de requisitos para o gozo de imunidade tributária.

Diante do exposto, considerando as normas vigentes no Ordenamento Jurídico Pátrio que tratam da matéria, a doutrina e a jurisprudência entendem que o Código Tributário Nacional (CTN) - que materialmente foi recepcionado pela Constituição vigente como lei complementar, por tratar das normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios - é a lei complementar que estabelece os requisitos exigidos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Lei Maior. Estes requisitos estão estabelecidos no art. 9º, § 1º, e no seu art. 14 do CTN, nos seguintes termos:

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*  
(...)





*§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.*

(...)

*Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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.*

*§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

(...)

Diante dos fundamentos e das normas do CTN expostos, as entidades da natureza da consulente, que se enquadrem entre aquelas previstas no art. 150, VI, c, da Lei Maior, para serem consideradas sem fins lucrativos e serem beneficiárias da imunidade tributária relativa aos impostos insertos nas competências dos entes de Federação dotados de competência tributária, devem:

- cumprirem às obrigações tributárias de responsável tributário relativamente à retenção tributo na fonte e de praticarem os atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias (obrigações acessórias), previstos em lei e em seus regulamentos;
- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A falta de cumprimento das exigências acima destacadas, por parte das entidades sem fins lucrativos previstas na Lei Maior, nos termos do § 1º, do art. 14 do CTN, supra destacado, implica na suspensão do benefício constitucional até seja comprovada a regularidade fiscal especificada.

Diante do exposto, qualquer outro requisito para o gozo de imunidade tributária relativa a impostos por parte das entidades sem fins lucrativos previstas na Lei Maior, que não seja estabelecido por meio de lei complementar, nos termos das normas constitucionais e da



interpretação dada pela doutrina e pela jurisprudência do STF, é considerado inconstitucional. Sendo, portanto, passível de afastamento pela via judiciária adequada.

## 2.4 Da inaplicabilidade dos requisitos da Lei nº 12.101/2009 e suas alterações na imunidade dos impostos municipais

Conforme exposto e demonstrado os fundamentos no tópico precedente, somente lei complementar pode estabelecer requisitos para o gozo da imunidade relativa a impostos pelas entidades sem fins lucrativos previstas no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Carta Magna. Resta, portanto, elucidar a dúvida da Consulente no sentido de, ao remunerar seus dirigentes estatutários, perderá ou não a imunidade tributária relativa ao ISSQN, de competência dos municípios.

A consulente alega que, por ser uma instituição portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS), é obrigada a cumprir determinações da Lei nº 12.101/2009 e suas alterações, onde havia limitação de remuneração de dirigentes.

Sobre esta questão, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal trata os requisitos das entidades sem fins lucrativos sob duas óticas. A Suprema Corte entende que a exigência de lei complementar é apenas para a definição dos limites objetivos (materiais) dos requisitos para o gozo da imunidade tributária. Aquela Corte entende que esta limitação de espécie normativa não se aplica para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária.

Para fins da imunidade das contribuições prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, o Supremo entende que as entidades que promovem a assistência social beneficente somente fazem jus à imunidade se preencherem cumulativamente os requisitos de que tratam os artigos 9º e 14 do CTN e o art. 55, da Lei nº 8.212/91, na sua redação original.

Diante do exposto, a Lei nº 12.101/2009 e suas alterações pode estabelecer os requisitos formais para fins de obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS), mas não pode estabelecer requisito material para o gozo de imunidade tributária.

Portanto, como o município não é o responsável pela expedição do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS), a Lei nº 12.101/2009, com as alterações da Lei nº 12.868/2013, não guarda nenhuma relação com a concessão ou não da imunidade tributária dos impostos municipais. A modificação trazida pela citada lei em nada afeta os requisitos que os municípios devem observar para reconhecer ou não a imunidade dos impostos municipais para as entidades sem fins lucrativos. Sendo, portanto, irrelevante se entidade remunera ou não os seus dirigentes, desde que em patamares razoáveis, sob pena de caracterização de distribuição disfarçada de rendas ou de parcela do patrimônio.

## 3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, sobre a demanda de esclarecimento acerca dos requisitos a serem observados pelas entidades sem fins lucrativos para terem a imunidade tributária dos impostos municipais reconhecida, esclarece-se que a



remuneração de dirigentes estatutários, nos termos previstos nas normas estabelecidas pela Lei nº 12.868/2013, desde que em patamares razoáveis que não caracterizem distribuição disfarçada de rendas ou de parcela do patrimônio, não implicará na perda da imunidade tributária do ISSQN, de competência dos municípios.

É o parecer que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza, 14 de outubro de 2016.

  
**Francisco José Gomes**  
Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

#### DESPACHO DO GERENTE DA CECON

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
  2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.
- Fortaleza-CE, 16 / 11 / 2016

  
Paulo Sérgio Dantas Leão  
Supervisor de Consultoria e Normas

#### DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

Fortaleza-CE, 13 / 01 / 17

#### DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 13 / 02 / 2017

  
**Jurandir Gurgel Gondim Filho**  
Secretário Municipal das Finanças

*Recebido em: 10/07/2017*  
*Sônia Kelly*  
Tel. 981092409  
RG: 2009010134672



Secretaria de  
Suco:  
Folha:  
47