

PROCESSO GR: 65327/2024

PARECER n.º 005/2024

INTERESSADO: [REDACTED]

CNPJ: [REDACTED]

ASSUNTO: Consulta Tributária

Consulta Tributária. ISSQN. Associações Privadas sem fins lucrativos. Fornecimento de dados, de informações cadastrais e de certificação digital aos seus associados. Alíquota de 2%. Recepcionado como Consulta.

1. RELATÓRIO

1. Trata-se de questionamento formulado por [REDACTED], pessoa jurídica de direito privado, com natureza jurídica de Associação Privada, inscrita no CNPJ sob o número [REDACTED] e no CPBS sob o nº [REDACTED], com sede à Rua [REDACTED], nº [REDACTED], doravante referenciada como Consulente, conforme adiante relatado.

2. O Consulente informa que se submete e faz recolhimentos de ISSQN utilizando a alíquota de 2% (dois por cento) quando da realização da prestação de serviço de fornecimento de dados e de informações cadastrais prestadas aos seus associados. Fundamenta com base no art. 245, §2º, I do Código Tributário do Município de Fortaleza (CTM), aprovado pela Lei Complementar nº 159 de 26 de dezembro de 2013.

3. Contudo, a empresa apresenta questionamento sobre a aplicabilidade do §3º do art. 245 do CTM, abaixo transcrito:

Art. 245. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza será calculado por meio da aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo, de acordo com a natureza dos serviços prestados:

(...)

§ 2º A alíquota prevista no inciso I do caput deste artigo também se aplica na quantificação do ISSQN devido pelas:

I - associações privadas, sem fins lucrativos, relativamente à prestação de serviço aos seus associados, de fornecimento de dados e de informações cadastrais e de certificação digital;

(...)

§ 3º Para fins do disposto no § 2º deste artigo, considera-se sem fins lucrativos a associação constituída na forma do Código Civil e que atenda aos requisitos previstos no inciso III do artigo 8º deste Código.

4. Completa a inteligência do parágrafo citado o inciso III do art. 8º do CTM:

*Art. 8º É vedado ao Município instituir e cobrar impostos sobre:
(...)*

III - o patrimônio e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos seguintes requisitos:

- a) mantiverem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;*
- b) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;*
- c) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

5. O Consulente apresenta, com objetivo de propor uma aplicação por analogia, o art. 15 da Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997, que trata de isenção de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para Associações Civas na prestação de serviços para seus associados. Cita o art. 15 da lei referida com objetivo de destacar as condicionantes e limitações para obtenção do benefício.

6. Por fim, sumariza seus questionamentos da seguinte forma, em termos equivalentes:

- a) Caso a associação civil sem fins econômicos venha a remunerar seu dirigente (presidente) em conformidade com os requisitos impostos pela lei nº 9.532/97, bem como possuir autorização expressa em seu estatuto para esse fim, continuará fazendo jus a alíquota de 2%, prevista no art. 245, §2º, I do CTM ?

2. FUNDAMENTAÇÃO

7. A Consulente fundamenta sua solicitação de resposta formal no quanto disposto no art. 27 da Lei Complementar nº 159/2013 (Código Tributário do Município – CTM), a seguir transcrito:

Art. 27. É facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.

Parágrafo único. A consulta também poderá ser realizada por auditor do tesouro municipal em relação a fatos concretos relacionados com procedimento fiscal em curso, para o qual tenha sido designado. (grifos nossos)

8. Referido dispositivo da legislação tributária municipal, ao prever a possibilidade de que o sujeito passivo formule questionamento sobre interpretação de diplomas normativos, encontra guarida na Lei nº 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), recepcionada pela Constituição Cidadã de 1988 como Lei Complementar. O CTN assim preconiza em seu art. 161, § 2º:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (g.n.)

9. Da leitura do dispositivo de vigência nacional não resultam profundas conclusões sobre o instituto da Consulta, não tendo o legislador de 1966 estabelecido os requisitos formais para se recepcionar um questionamento formulado pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias como Consulta, com os efeitos que desta recepção decorrem.

10. Assim, necessário se faz recorrer à doutrina e à legislação de cada ente federativo para a correta compreensão do instituto. Nessa toada, assim se pronuncia Aires Fernandino Barreto¹:

“A consulta é mecanismo que permite ao sujeito passivo conhecer o pensamento da Administração sobre determinado tema tributário.

(...)

O Fisco, ao responder às dúvidas do sujeito passivo descritas nas consultas tributárias, colocam (sic) no sistema normas jurídicas individuais e concretas que produzem efeitos para a Administração Pública e para o contribuinte.”

8. Discorrendo sobre o mesmo institutum e interpretando a norma do art. 161, § 2º, do CTN, Ricardo Alexandre² ensina:

“A regra se refere à possibilidade de o sujeito passivo – diante de dúvida razoável, decorrente de omissão, obscuridade ou contradição na legislação tributária, que repercute na impossibilidade de certeza sobre o correto adimplemento da obrigação a que se refira – consultar a administração tributária sobre a solução a ser dada.

(...)

As regras sobre o processo de consulta constam da legislação específica de cada ente federado.” (grifos nossos)

¹ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 582.

² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. ver., atual. e ampl.. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021, p. 540.

9. Conclui-se, da lição destes doutrinadores, que a Consulta não é simples questionamento dirigido ao Fisco, mas indagação sobre a interpretação da legislação apta a introduzir no sistema tributário normas jurídicas; e que está no âmbito de competência de cada ente federado disciplinar o processo para sua formulação.

10. Assim, a despeito da reiteração, transcreve-se o quanto disposto no art. 27 do CTM:

Art. 27. É facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.

Parágrafo único. A consulta também poderá ser realizada por auditor do tesouro municipal em relação a fatos concretos relacionados com procedimento fiscal em curso, para o qual tenha sido designado. (grifos nossos)

8. Transcrevem-se, ainda, as disposições dos arts. 176 e 177 do mesmo Codex:

Art. 176. O sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, os sindicatos, as entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal poderão realizar consulta à Administração Tributária municipal sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária municipal, por meio de petição escrita.

Parágrafo único. A consulta indicará, claramente, se versa sobre a hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não. (grifos nossos)

Art. 177. Não serão aceitas as consultas:

I - que versarem sobre dispositivos expressos da legislação tributária ou sobre tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal;

II - formuladas por sujeito passivo submetido a procedimento fiscal que suspenda a sua espontaneidade, assim como por entidade que o represente;

III - formuladas por consulente que, à data de sua apresentação, esteja intimado por meio de lançamento ou auto de infração, ou citado para ação executiva tributária, relativamente à matéria consultada;

IV - que não descrevam, com exatidão, a hipótese a que se referem ou não contenham os elementos necessários a sua solução, exceto se a inexistência for escusável, a critério da autoridade consultada;

V - quando o fato consultado houver sido objeto de decisão anteriormente proferida em consulta ou litígio administrativo ou judicial em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente;

VI - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária. (grifos nossos)

9. Colha-se, ademais, o que dispõe o Regulamento do CTM (RCTM), aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015:

*Art. 495. Os sujeitos passivos, sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal poderão realizar consulta à Administração Tributária Municipal sobre a interpretação da legislação tributária municipal e do Simples Nacional relacionada com **fatos concretos e determinados**.*

(...)

*Art. 496. A **consulta** deverá ser feita por petição escrita, dirigida ao Secretário Municipal das Finanças, e **conterá, no mínimo**, as seguintes informações:*

I – a qualificação do consulente;

II – a matéria de fato e de direito objeto de dúvida, com os seguintes elementos:

a) exposição completa e exata da hipótese consultada, com a citação dos correspondentes dispositivos da legislação e a indicação da data do fato gerador da obrigação principal ou acessória, se já ocorrido;

b) informação sobre a certeza ou possibilidade de ocorrência de novos fatos geradores idênticos;

c) indicação, de modo claro e objetivo, da dúvida a ser dirimida.

III - a declaração quanto à inexistência dos impedimentos previstos nos incisos I, II, III do artigo 497 deste Regulamento.

Art. 497. Não serão aceitas as consultas:

I – que versarem sobre dispositivos expressos da legislação tributária ou sobre tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal;

II – formuladas depois de iniciado procedimento fiscal contra o consulente, que suspenda a sua espontaneidade;

III – formuladas por consulente que, à data de sua apresentação, esteja intimado por meio de lançamento ou auto de infração, ou citado para ação executiva tributária, relativamente à matéria consultada;

IV – que não descrevam, com exatidão, a hipótese a que se referem ou não contenham os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexistência for escusável, a critério da autoridade consultada. (grifos nossos)

10. Da análise dos autos, verifica-se que foram cumpridos, na formulação da Consulta, os requisitos formais e materiais estabelecidos na legislação de regência. **Assim, tem-se pela aceitação da consulta tributária elaborada pelo consulente.**

11. Inicialmente, é necessário destacar que a resposta à consulta em apreço não se propõe a avaliar se a Consulente satisfaz os requisitos formais e materiais para a aplicação da alíquota conforme estabelecido no art. 245, §2º, I do CTM. A verificação dessas condições apenas pode ser realizada por meio de uma análise minuciosa da documentação contábil (livros e documentos base) e fiscal da entidade.

12. Ademais, é importante esclarecer que a Consulta Fiscal não visa introduzir alterações na legislação, mas sim oferecer interpretação para elucidar o consulente sobre a aplicação da legislação em questão.

13. Ressalta-se, ainda, que o art. 245, §2º, I do CTM não constitui um incentivo fiscal, mas sim uma definição legal de alíquota, o que afasta a aplicação do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

14. Conforme abordado, a consulta trata da interpretação da alínea "b" do inciso III do art. 8º do CTM, que versa sobre a proibição de distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade, em qualquer título. Portanto, será realizada uma análise abstrata para determinar se a remuneração do dirigente (presidente) configura distribuição de patrimônio.

15. De imediato, pode-se afirmar que o pagamento de remuneração por serviços prestados não configura distribuição de recursos.

Igualmente incompreensível a exigência da inexistência de remuneração de dirigentes e administradores das entidades imunes. Remuneração de serviços prestados não configura distribuição de lucros ou participação nos resultados ou no patrimônio. A diferenciação é elementar. Injustificável frente à Constituição confundir inexistência de fins lucrativos — característica presente no art. 150, VI, "c" — com pagamentos de remuneração a dirigentes das pessoas imunes.³

16. Portanto, a remuneração que não tipifica distribuição disfarçada de lucros não é impeditiva para a utilização da alíquota definida no art. 245, §2º, I do CTM. Podemos definir a remuneração que não tipifica distribuição disfarçada de lucro como aquela que respeita o valor de mercado, conforme as palavras de José Eduardo Soares de Melo:

É evidente que as relações de direito privado se assentam e decorram do princípio da autonomia da vontade, conferindo às partes a faculdade de pactuar a remuneração pelos valores que entenderem adequados. Entretanto, na peculiar situação em tela, a contra-prestação do serviço tem que corresponder - com razoável exatidão - aos valores de mercado, a fim de que não se vislumbre a malsinada prática de distribuição disfarçada de lucros.⁴

17. É compreensível a escolha do legislador ao vedar a distribuição de qualquer parcela de patrimônio ou renda, a qualquer título, para a utilização da alíquota definida no art. 245, §2º, I do CTM. Isso se deve ao fato de que as associações privadas sem fins lucrativos, relativamente à

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de Renda – Alterações Fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **A imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais**, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 18, mar. 1997

prestação de serviço aos seus associados, de fornecimento de dados e de informações cadastrais e de certificação digital, não visam ao lucro. Portanto, qualquer resultado positivo deve ser reinvestido nos objetivos institucionais da entidade. Esse entendimento é reforçado pela exigência de que tais associações devem aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, conforme estabelecido no art. 8º, III, “c”, do CTM.

18. Por fim, no que concerne à remuneração dos dirigentes das associações privadas sem fins econômicos, podemos citar Karine Borges Goulart:

É certo que não se pode admitir que os diretores, conselheiros, sócios, instituidores e benfeitores usufruam de vantagens ou benefícios a qualquer título, assim entendidos a distribuição de parcelas do patrimônio ou suas rendas, a título de lucros ou participação no resultado, e, ainda, a concessão de quaisquer tipos de privilégios, tais como autorização para ocupação de imóvel de propriedade da entidade beneficente, de disponibilização de carros e motoristas.⁵

19. Em seu pedido inicial, o Consulente propõe a aplicação por analogia da Lei 9.532/97, no que se refere aos requisitos impostos para o gozo do benefício tratado na lei citada, aplicando-se as mesmas exigências para utilização da alíquota definida no art. 245, §2º, I do CTM, especialmente no que se refere à remuneração dos dirigentes. Apresenta-se abaixo alguns destaques da legislação citada:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

(...)

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da

⁵ GOULART, Karine Borges. **A imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais**. 2002. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE, Recife, 2002.

Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 4o A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2o não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5o A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4o deverá obedecer às seguintes condições:

I - Nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

II - O total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6o O disposto nos §§ 4o e 5o não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

20. Contudo, conforme mencionado anteriormente, é importante destacar que a Consulta Tributária não tem o propósito de promover alterações na legislação, mas sim de fornecer interpretações para esclarecer o consulente sobre a aplicação das leis pertinentes.

21. É relevante observar também os limites do uso da analogia no Direito Tributário que não se restringem ao disposto no art. 108, §1º do CTN, que proíbe o emprego de analogia que gere exigência de tributo não previsto em lei.

(...) os limites ao uso da analogia no Direito Tributário brasileiro decorrem, em certa medida, do próprio modo como a legalidade e a igualdade foram positivadas na Constituição Federal.

A Constituição Federal estabelece, no art. 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Na seara tributária, especificamente, a legalidade foi posta como limitação expressa ao poder de tributar, de modo que o art. 150, inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.⁶

22. Ampliando-se essa compreensão, conclui-se que a aplicação de analogia que resulte em prejuízo para o contribuinte é proibida. No caso em análise, esse prejuízo decorreria da aplicação de critérios rigorosos destinados à avaliação de isenção de imposto de renda de pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido para determinar os limites de utilização da alíquota padrão para o serviço em questão prestado pelo Consulente.

23. Por fim, sustenta-se o entendimento que não há possibilidade de uso da analogia ao caso. É suficiente para a utilização da alíquota definida no art. 245, §2º, I do CTM sem que haja descumprimento do art. 8º, III, b do CTM que a remuneração dos diretores (presidente) não configure distribuição disfarçada de lucros. Podemos definir a remuneração que não tipifica distribuição disfarçada de lucro como aquela que respeita o valor de mercado e o porte da empresa. A verificação dessa condição não é estática, sendo necessária, ainda, análise da documentação contábil e fiscal da entidade realizada em cada caso. Dessa forma, a Lei 9.532/97 pode ser utilizada como referência, desde que seja priorizada a conformidade com a condição estabelecida pelo art. 8º, III, b do CTM.

8. CONCLUSÃO

24. Diante das informações presentes no processo, da legislação sobre a matéria e preenchimento dos requisitos formais e materiais da consulta conclui-se pela sua eficácia da Consulta, conforme o art. 176 do CTM, aprovado pela Lei Complementar nº 159 de 26 de dezembro de 2013, para declarar que:

a) É suficiente para a utilização da alíquota definida no art. 245, §2º, I do CTM sem que haja descumprimento do art. 8º, III, b do CTM que a remuneração dos diretores (presidente) não configure distribuição disfarçada de lucros. Podemos definir a remuneração que não tipifica distribuição disfarçada de lucro como aquela que respeita o valor de mercado e o porte da empresa. A verificação dessa condição não é estática, sendo necessária, ainda, análise da documentação contábil e fiscal da entidade realizada em cada caso. Dessa forma, a Lei 9.532/97 pode ser utilizada como referência, não como aplicação de analogia, desde que seja priorizada a conformidade com a condição estabelecida pelo art. 8º, III, b do CTM. **(Resposta ao questionamento do parágrafo 6.a)**

⁶ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário Brasileiro. Revista Direito Tributário Atual nº 42. ano 37. p. 210-236. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

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

Aos 09 de maio de 2024.

Documento assinado digitalmente
 FRANCISCO BRENO TAVARES CARDOSO
Data: 17/05/2024 09:31:43-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Documento assinado digitalmente

Francisco Breno Tavares Cardoso
Auditor do Tesouro Municipal
Mat. 87301-02

Documento assinado digitalmente

Paulo Sérgio Dantas Leitão
Gerente da Célula de Análise e Informações Tributárias - CEINT

Documento assinado digitalmente

Paulo Luís Martins de Lima
Coordenador de Administração Tributária – CATRI

APROVO o parecer acima em seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada no presente processo. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Documento assinado digitalmente

Flávia Roberta Bruno Teixeira
Secretária Municipal das Finanças



Fortaleza
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número E112BUBX

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3337076 e código E112BUBX

ASSINADO POR:

FRANCISCO BRENO TAVARES CARDOSO em 17/05/2024

PAULO SERGIO DANTAS LEITAO:24327387304 em 17/05/2024

PAULO LUIS MARTINS DE LIMA:42705045368 em 17/05/2024

FLAVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA:83988742368 em 22/05/2024