

PARECER 010/2024

PROCESSO GR: 144164/2024

INTERESSADO: SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO (Célula de Gestão do ISSQN)

ASSUNTO: Consulta Tributária

Consulta Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Atendimento dos pressupostos formais da Consulta. Incidência de ISSQN sobre os serviços prestados por associações sem fins lucrativos aos seus associados. Possibilidade. Entidades que podem desenvolver atividades econômicas sujeitas ao imposto. Ausência de normas que excluam incidência.

1. RELATÓRIO

Trata-se de Consulta formulada pela CÉLULA DE GESTÃO DO ISSQN, órgão integrante da estrutura da SECRETARIA DE FINANÇAS desta municipalidade, por meio de seu Gestor, devidamente identificado nos autos (fl. 1), e dos Auditores do Tesouro Municipal que a subscrevem (fl. 3).

Em síntese, a Consulente narra que é comum que, em eventos corporativos, sobretudo os realizados por sociedades médicas, se alegue que não incide o ISSQN “pelo fato de não haver finalidade lucrativa no exercício de suas atividades”.

Afirma ainda que a legislação tributária do Município de Fortaleza (LTMF) não é clara acerca da não incidência nos casos narrados, indicando que há julgados contraditórios do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a mesma temática (fl. 2).

Ademais, junta aos autos da presente Consulta (fls. 9 a 12) documentos constantes de outro processo dos quais se extrai pleito de entidade associativa no sentido de fazer valer a não incidência do ISSQN sobre os serviços prestados aos seus associados, ilustrando a concretude da dúvida acerca da interpretação da LTMF.

Por fim, elabora seu questionamento nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

- Os serviços prestados por associação sem fins lucrativos aos seus associados, dentro de suas finalidades estatutárias, devem ser tributados pelo ISS?

Sendo o que cumpria relatar, passa-se à fundamentação.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 QUESTÕES PRELIMINARES

2.1.1 Da legitimidade

A solicitação de resposta formal está fundamentada no quanto disposto no art. 495 do Decreto nº 13.716/2015 (Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza – RCTMF), a seguir transcrito:

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.

§ 1º As consultas sobre interpretação da legislação do Simples Nacional somente serão respondidas se relacionadas com a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

§ 2º A consulta poderá ser formulada diretamente pelo interessado, pelo representante legal ou por mandatário constituído por procuração pública ou particular. (grifos nossos)

Importa destacar que a referida solicitação foi formulada por Auditores do Tesouro Municipal lotados na CÉLULA DE GESTÃO DO ISSQN, sendo por eles subscrita à fl. 3 dos autos.

Assim, à vista do *caput* do art. 495 acima transcrito, é forçoso reconhecer a legitimidade dos Consulentes.

2.1.2 Da aceitação do questionamento como Consulta

A possibilidade de formulação de questionamento sobre interpretação de diplomas normativos integrantes da legislação tributária 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. (grifos nossos)*

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.

Assim, necessário se faz, para a correta compreensão do instituto, recorrer à doutrina e à legislação de cada ente federativo para o qual se faz a Consulta. 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.”

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 repercuta 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)

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.

Assim, recorrendo-se ao disciplinamento local, transcreve-se o quanto disposto no art. 27 da Lei Complementar nº 159/2013 – Código Tributário do Município de Fortaleza – CTMF:

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.

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.

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.

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.

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 inexatidão 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.

Da análise dos autos, verifica-se que foram cumpridos os requisitos formais estabelecidos na legislação de regência, destacados nos artigos acima transcritos. O questionamento formulado contém, portanto, os elementos aptos a permitir a sua recepção como Consulta ao Fisco, delimitando com clareza a situação concreta e determinada suscitadora de dúvida quanto à interpretação da legislação tributária.

2.2 QUESTÕES DE MÉRITO

Em face do questionamento formulado pelos Auditores do Tesouro Municipal subscritores da presente Consulta, pode-se atestar que a matéria discutida tem o seu cerne na compreensão dos conceitos relacionados à:

1. Definição de serviço sujeito à tributação pelo ISSQN;
2. Natureza jurídica das associações de direito privado e das relações que elas travam com seus associados; e
3. Existência, ou não, de norma que exclua da incidência do ISSQN associações privadas, seja na Constituição Federal ou nas Leis Complementares nº 116/2003, nacional, e nº 159/2013 (CTMF), local.

Cada um dos tópicos acima merece considerações necessárias, ainda que breves, ao deslinde da questão trazida à apreciação do Fisco, como se fará a seguir.

2.2.1 Definição de serviço sujeito à tributação pelo ISSQN

As leis que instituem tributos estabelecem o que se pode chamar de regra matriz de incidência tributária (RMIT). Trata-se de construção lógica que permite a compreensão dos efeitos jurídicos decorrentes da verificação de um determinado evento no mundo fenomênico. Noutros termos, a RMIT é a norma que traduz o seguinte comando: ocorrido o evento “X”, no território “Y” e no momento “Z”, “A” deve pagar a “B” a quantia “Q”.

Assim, pode-se dizer que a RMIT de todo tributo pode ser dividida nos aspectos:

- a. **Material** (evento “X”);
- b. **Espacial** (território “Y”);
- c. **Temporal** (momento “Z”);
- d. **Pessoal** (“A” deve pagar a “B”) e
- e. **Quantitativo** (quantia “Q”).

No caso do tributo em discussão nesta Consulta não poderia ser diferente. A Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece as normas gerais relativas ao ISSQN, atendendo ao comando do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal de 1988³, traz em seus dispositivos os elementos necessários à aferição de todos os aspectos da RMIT. É o que também se dá em relação à Lei Complementar municipal nº 159/2013, que cumpre o papel de instituir, em âmbito local, o citado imposto, sendo decorrência do exercício da competência deferida ao Município de Fortaleza pelo art. 156, III, da Carta Magna vigente⁴.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nesse sentido, é mister, para fins de delimitação do escopo da presente solução de Consulta, esclarecer que, quando se indaga se determinado serviço deve ser tributado pelo ISSQN, se está questionando qual o aspecto MATERIAL da RMIT. Noutros termos se está a perquirir qual evento no mundo fenomênico faz surgir a obrigação de pagar o ISSQN. Colha-se a lição de José Eduardo Soares de Melo⁵ sobre o tema:

“O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico) sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo.

A materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como fato gerador da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação hipotética (previsão legal), como a situação fática (acontecimento real).

Relativamente ao ISS, a Constituição Federal estabelece o seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.”

Assim, pode-se concluir que, uma vez prestado um serviço definido na Lei Complementar nº 116/2003, ocorre o fato gerador do ISSQN. É dizer, concretiza-se a hipótese de incidência; realiza-se o aspecto material da RMIT.

Nessa senda, imprescindível se faz indagar: o que configura prestação de serviço para fins de incidência de ISSQN?

Embora se trate de tema que desperta profundas discussões, sobretudo em um contexto de frequentes conflitos de competência entre os Estados e os Municípios, sendo válido dizer que a definição de prestação de serviço vem se distanciando da feição clássica de obrigação de fazer para ganhar contornos mais modernos que acompanhem os novos arranjos econômicos empregados na produção de bens e serviços, ainda é seguro afirmar que, materialmente, prestar serviço significa oferecer uma utilidade material ou imaterial a um terceiro. Na lição de Aires Fernandino Barreto⁶:

⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. – 7. ed. – São Paulo: Malheiros, 2023. P. 55 e 56.

⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317.

“O conceito de serviço tributável pode (e deve) ser buscado na própria Constituição, interpretada sistematicamente.

Entrelaçando seus princípios e normas, é possível concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”

Doutra banda, desta feita sob perspectiva formal, pode-se afirmar que a prestação de uma utilidade a um terceiro será tributável pelo ISSQN quando o serviço em questão:

- a. Não se tratar de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (art. 156, III, c/c art. 155, II, CRFB/88);
- b. Estiver definido na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (art. 146, III, “a”, c/c art. 156, III, CRFB/88).

Destarte, pode-se elaborar a seguinte fórmula, conjugando as perspectivas material e formal acima expostas: submete-se à incidência do ISSQN a atividade econômica consistente na prestação de uma utilidade, material ou imaterial, que não se confunde com comunicação ou transporte interestadual ou intermunicipal, definida em lei complementar, a um terceiro.

Caso determinado evento ocorrido no mundo dos fatos se amolde à referida fórmula, verificar-se-á o fato gerador do ISSQN, surgindo com ele a obrigação tributária principal de pagar o imposto a Município ou ao Distrito Federal⁷.

Neste ponto, cumpre esclarecer, por oportuno, um dos aspectos da fórmula acima oferecida: o de que a prestação de serviço tributável é atividade econômica.

Com isso se quer dizer que a atividade que constitui o aspecto material da RMIT do ISSQN é, necessariamente, onerosa. A contrário senso, os serviços prestados graciosamente, sem exigência de contraprestação, não fazem nascer a obrigação principal de recolher o ISSQN aos cofres municipais. Como decorrência lógica, a Lei Complementar nº 116/2003 elegeu o preço do serviço como a base imponível do ISSQN⁸, traduzindo, *in pecunia*, o fato gerador.

Nos ensinamentos, novamente, de Aires Fernandino Barreto⁹:

“Uma prestação de serviço à qual não corresponda nenhuma contraprestação a cargo do tomador, ou usuário, não equivale ao conceito de serviço tributável pelo ISS, porque, para a composição deste, a presença

⁷ Evidentemente, pode incidir, in casu, norma constitucional que tenha o condão de amputar parcela do poder de tributar dos Municípios (imunidade), hipótese em que, mesmo verificada a prestação, não lhe é atribuída natureza jurígeno-tributária, sendo mero fato, e não fato gerador.

⁸ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

⁹ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 368 e 369.

do aspecto quantitativo, correspondente àquele eleito pelo legislador (preço do serviço), é essencial.

Somente quando surgir o direito à contraprestação do tomador por seus serviços (ou, visto de outro lado, quando surgir, para este, o dever de pagar o preço) ter-se-ão realizados os aspectos material, temporal e espacial do fato tributário (aos quais devem ser agregados os aspectos pessoal e quantitativo)."

No mesmo sentido, tem-se contribuição de Marçal Justen Filho¹⁰:

"O ISS não incide sobre serviços gratuitos, ou seja, aquele que não é (sic) qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer decorrente de contrato bilateral. O serviço prestado sem qualquer remuneração não é hábil a sujeitar o prestador à incidência do ISS."

Conclui-se, portanto, que, para a caracterização do fato gerador do ISSQN, é necessário que haja onerosidade na prestação do serviço.

Não obstante, é preciso destacar que não se exige lucro. Ou seja, o resultado financeiro da atividade desempenhada pelo prestador, se lucro ou prejuízo líquido, é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária relativa ao citado imposto. Sequer há a necessidade de que o preço seja efetivamente recebido pelo prestador, bastando que o serviço tenha sido executado à vista de uma contraprestação.

Colha-se, uma vez mais, a abalizada lição de Aires Fernandino Barreto¹¹:

"De há muito vimos emitindo opinião no sentido de que o caráter absentista de lucro não é, por si só, elemento que afaste a incidência do ISS.

(...)

Desse exemplário já se vê que é equivocado supor que o ISS incida sobre prestação de serviços em que haja lucro. Ledo engano. O imposto em causa não incide sobre lucro. A lucratividade é alcançada pelo imposto sobre a renda, mas nunca pelo imposto municipal. Para os efeitos de ISS, é absolutamente irrelevante se o prestador tem, ou não, lucro. O que importa é ter havido prestação de serviços. Se dela decorre, ou não, lucro para o prestador é circunstância de nenhum relevo para a incidência do imposto. A indagação a ser feita é se houve, ou não, efetiva prestação de serviço. Se a resposta é afirmativa, pouco importa se dela resultou lucro ou prejuízo.

Afastado esse costumeiro engano, tenha-se presente que o imposto é devido mesmo que a pessoa física ou jurídica prestadora do serviço não tenha finalidade lucrativa. É dizer, o ter lucro ou não é irrelevante; também não tem relevo o fato de o prestador visar o lucro. Basta tão só que se trate de serviço com conteúdo econômico. Não é correto supor que

¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo, Ed. RT, 1985. p. 171.

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 323 e 324.

o ISS incida apenas sobre situações em que se objetive o lucro. Aliás, o só fato de esse imposto incidir sobre o serviço prestado pelo profissional autônomo já evidencia que não se tem envolvido aí o fim lucrativo. O profissional autônomo recebe remuneração e não lucro.” (grifos nossos)

Desse modo, pode-se inferir o seguinte:

1. Serviço sujeito ao ISSQN é a prestação de uma utilidade, material ou imaterial, que não se confunde com comunicação ou transporte interestadual ou intermunicipal, definida em lei complementar, a um terceiro;
2. A prestação deve ser onerosa, ou seja, feita à vista de uma contraprestação;
3. São desnecessárias, para fins de incidência do ISSQN, a obtenção de lucro e a atuação com finalidade lucrativa por parte do prestador dos serviços.

Superado esse tópico, passa-se à investigação da natureza jurídica das associações e das relações que elas estabelecem com seus associados, verificando se, em determinados casos, tais relações configuram prestação de serviço nos moldes necessários e suficientes à atração da tributação pelo ISSQN.

2.2.2 Natureza jurídica das associações de direito privado e das relações que elas travam com seus associados

A associação de direito privado é espécie de pessoa jurídica prevista pelo Código Civil de 2002 em seu art. 44, como se vê abaixo:

*Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
I - as **associações**; (grifos nossos)*

E, como tal, a associação adquire personalidade, distinta da dos seus instituidores, nos termos do art. 45 do mesmo Código:

*Art. 45. Começa a **existência legal das pessoas jurídicas de direito privado** com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.*

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro. (grifos nossos)

É, por conseguinte, sujeito de direitos e deveres na ordem jurídica, dotada que é de autonomia frente a seus instituidores, podendo, como se dá com frequência, entabular com eles relações jurídicas próprias.

Nos dizeres de Caio Mário da Silva Pereira¹²:

“Diante desta situação, advém a conveniência de aceitar o jurista a personalidade real destes seres criados para atuar no campo do direito, e admitir que são dotados de personalidade e providos de capacidade e de existência independente, em inteira semelhança com a pessoa natural, como esta vivendo e procedendo, como esta sujeito ativo ou passivo das relações jurídicas.

(...)

Sua vontade é distinta da vontade individual dos membros componentes; seu patrimônio, constituído pela afetação de bens, ou pelos esforços dos criadores ou associados, é diverso do patrimônio de uns e de outros; sua capacidade, limitada à consecução de seus fins pelo fenômeno da especialização, é admitida pelo direito positivo.”

Assim, chega-se a uma primeira conclusão: as associações, pessoas jurídicas que são, têm existência distinta da dos seus instituidores, podendo com eles e com terceiros estabelecer relações jurídicas próprias, de natureza, *verbi gratia*, civil, tributária e trabalhista.

Contudo, há que se destacar que, frente às demais pessoas jurídicas, as associações têm uma peculiaridade: constituem-se pela união de pessoas e não visam à realização de fins lucrativos. É o que se depreende da redação do art. 53 do Código Civil de 2002:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Discorrendo sobre a citada distinção entre as associações e as demais pessoas jurídicas, Carlos Roberto Gonçalves¹³ preleciona:

“O traço distintivo entre sociedades e associações reside, como visto, no fato de estas não visarem lucro.

(...)

A circunstância de uma associação eventualmente realizar negócios para manter ou aumentar seu patrimônio, sem todavia, proporcionar ganhos aos associados não a desnatura, sendo comum a existência de entidades recreativas que mantêm serviço de venda de refeições aos associados, de cooperativas que fornecem gêneros alimentícios e conveniências a seus integrantes, bem como de agremiações esportivas que vendem uniformes, bolas etc. aos seus componentes.

*A redação do retrotranscrito art. 53, ao referir-se a ‘fins não econômicos’, é imprópria, pois **toda e qualquer associação pode exercer ou participar de atividades econômicas.** O que deve ser vedado é que essas atividades tenham finalidade lucrativa.” (grifos nossos)*

¹² PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** / Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. – 28. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 259 e 260.

¹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 1: parte geral** – 13. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. P. 236 e 237.

Na mesma linha, a de que as associações podem desempenhar atividades econômicas, desde que não objetivem o lucro, conceituado como a distribuição de ganhos aos associados, tem-se a lição de Caio Mário da Silva Pereira¹⁴:

*“Caracteriza-se a associação sem fim econômico como a que se não dedica a operações industriais ou comerciais, nem proporciona aos membros uma vantagem pecuniária, tendo o cuidado de assinalar que **a procura de vantagens materiais**, indispensáveis a que a associação viva e atinja suas finalidades de ordem moral, **não retira o caráter não lucrativo do fim social**: a contribuição dos associados, **a remuneração de certos serviços, a cobrança de ingresso a conferências** ou concertos não são característicos do fim lucrativo, como não o é igualmente a verificação de superávit na apuração de balanços periódicos.”* (grifos nossos)

Aqui, cabe ligeira digressão. Quando o festejado civilista imediatamente acima citado comenta que as associações não se dedicam a operações comerciais, quer dizer que não se organizam na forma de empresas para, com habitualidade e fim lucrativo, distribuir bens e serviços. Nada obstante, elas podem, sim, distribuir bens e serviços sem finalidade lucrativa e organização empresarial, como o próprio autor afirma, inclusive e especialmente para os seus associados.

Desse modo, chega-se à segunda conclusão deste tópico: as associações podem desempenhar atividades de cunho econômico sem finalidade lucrativa, prestando, inclusive, serviços aos seus associados. Quando assim o fizerem, é inarredável vaticinar, estarão a prestar uma utilidade, material ou imaterial, a seus associados. Se esta utilidade não se tratar de comunicação ou transporte interestadual ou intermunicipal e estiver definida em lei complementar (Lei Complementar nº 116/2003), constatar-se-á ocorrido o fato gerador do ISSQN, como se pôde concluir no tópico anterior.

Vencida essa matéria, cumpre perquirir se há norma da Constituição da República de 1988 que preveja imunidade às associações sobre seus serviços. Em não havendo, é imprescindível verificar se nos diplomas normativos infraconstitucionais há disposição que às exclua da incidência do ISSQN.

2.2.3 Inexistência de norma constitucional ou infraconstitucional que exclua as associações da incidência do ISSQN

Ao prever a atribuição de competência aos entes federados para a instituição de tributos, a Constituição da República lhes defere um poder que ela própria cuida de limitar, em outros trechos de seu texto magno. Seja por meio da expressão de princípios orientadores da tributação, seja pela exclusão de parcela da hipótese de incidência dos tributos que prevê (imunidades), a

¹⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** / Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. – 28. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 295.

Carta Magna estabelece um vasto conjunto de limitações ao poder de tributar, interessando à solução da presente consulta verificar se alguma delas interfere na tributação, pelo ISSQN, dos serviços prestados pelas associações aos seus associados.

E a resposta preliminar é que NÃO. Isso porque não há imunidade específica para as associações quando prestam serviços aos seus associados.

Contudo, é corriqueiro o erro quanto à interpretação do art. 150, VI, “c”, da Constituição. Veja-se o dispositivo:

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; (grifos nossos)*

A ausência de finalidade lucrativa¹⁵ a caracterizar as entidades a que se refere a alínea retrocitada é essencial para que elas usufruam da imunidade em relação aos impostos. Não obstante, não é pelo fato de que não possuem finalidade lucrativa que quaisquer entidades serão beneficiadas pela norma imunizante. Para isso é preciso que as referidas instituições se dediquem à educação ou à assistência social, cumprindo os requisitos estabelecidos em lei complementar que regule a limitação constitucional ao poder de tributar.

À guisa de exemplo, colha-se o que o CTMF conceitua como entidades de educação e de assistência social:

Art. 8º É vedado ao Município instituir e cobrar impostos sobre:
(...)
§ 7º Para os fins do disposto no inciso III deste artigo, consideram-se:
*I - instituições de **educação**, as que exerçam de forma preponderante pelo menos uma das atividades previstas na Lei de Diretrizes e Bases da Educação e que atendam ao disposto no artigo 209 da Constituição Federal;*
*II - instituições de **assistência social**, as que exerçam de forma preponderante pelo menos uma das atividades previstas no artigo 203 da Constituição Federal. (grifos nossos)*

¹⁵ Esclareça-se que a ausência de finalidade lucrativa, como destacado no tópico 2.2.1, não exclui, por si só a incidência do ISSQN. Isso apenas se dá por opção política do constituinte originário que prezou pela proteção de entidades filantrópicas de educação e assistência social que, não fosse essa norma, submeter-se-iam à incidência do citado imposto quando prestassem serviços.

Assim, não é qualquer associação que preenche os requisitos previstos na legislação para gozo da imunidade. Apenas aquelas que se dediquem aos misteres definidos como sendo de educação ou assistência social são abrangidas pela não incidência constitucionalmente qualificada. Por conseguinte, não se pode formular genericamente que as associações, por não terem finalidade lucrativa, não se submetem à incidência do ISSQN.

No plano infraconstitucional, por sua vez, é seguro afirmar que a Lei Complementar nº 116/2003 não faz qualquer menção à não incidência do ISSQN sobre os serviços prestados por associações aos seus associados. Aliás, qualquer menção nesse sentido pela referida Lei Complementar seria inconstitucional. Isso porque é vedado à União conceder isenções heterônomas¹⁶, só podendo a Lei Complementar por ela editada excluir da incidência do ISSQN os serviços destinados ao exterior¹⁷.

Por sua vez, a Lei Complementar municipal nº 159/2013, que instituiu o ISSQN no Município de Fortaleza, *locus* próprio que é para a previsão de hipóteses de isenção, não estipulou benefício específico para associações. Em se tratando de isenções do referido imposto, veja-se o que traz a Lei Municipal:

*Art. 227-A São isentos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:
I - os profissionais autônomos definidos no artigo 247 deste Código, que prestem serviços de:*

- a) jornaleiro, engraxate, sapateiro, artesão ou artífice;*
- b) taxista ou de mototaxista que possua e utilize um único veículo para o exercício da sua atividade;*
- c) espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos, carnavalescos, festejos juninos ou de dança;*
- d) exposição de arte exclusivamente com obras de sua própria criação;*
- e) conferências científicas ou literárias;*
- f) qualquer natureza, em relação à anuidade do imposto correspondente ao exercício da sua inscrição inicial no Cadastro de Produtores de Bens de Serviços do Município.*

II - as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de transporte coletivo regular e alternativo municipal rodoviário de passageiros.

Nota-se que não há qualquer texto cuja interpretação permita extrair norma que autorize a não tributação das associações que prestem serviços aos seus associados, razão pela qual a conclusão forçosa a se fazer é a de que, caso realizem o fato gerador do ISSQN, como se demonstrou possível nos tópicos 2.2.1 e 2.2.2, as associações, como qualquer outro sujeito passivo, submeter-se-ão à imposição tributária.

3. CONCLUSÃO

¹⁶ Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

¹⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Diante de tudo quanto exposto e das razões de fato e de direito acima aduzidas, pode-se assim responder ao questionamento trazido pelos Consulentes:

- **Os serviços prestados por associação sem fins lucrativos aos seus associados, dentro de suas finalidades estatutárias, devem ser tributados pelo ISS?**

Sim. Isso porque as associações são pessoas jurídicas de direito privado que podem, para manter-se, desenvolver atividades econômicas, inclusive de prestação de serviços aos seus associados, como visto no tópico 2.2.2 da presente solução de Consulta.

Assim sendo, caso prestem serviços submetidos à incidência do ISSQN, como conceituados no item 2.2.1, estarão obrigadas ao recolhimento do imposto, vez que não incide, *a priori*, qualquer norma que as exonere da citada exação, conforme explicação do tópico 2.2.3.

É o **parecer**, s.m.j, que ora se submete à apreciação superior.

Fortaleza/CE, 07 de agosto de 2024.

Documento assinado digitalmente
 **GABRIEL CARNEIRO DE CASTRO**
Data: 07/08/2024 15:17:02-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Documento assinado digitalmente

Gabriel Carneiro de Castro
Auditor do Tesouro Municipal
Mat. 157605

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 competentes para adoção das providências cabíveis.

Documento assinado digitalmente

José Raimundo Morais Vilar

Secretário Executivo das Finanças



Fortaleza
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número LPDIN1CS

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3608046 e código LPDIN1CS

ASSINADO POR:

GABRIEL CARNEIRO DE CASTRO em 07/08/2024

PAULO LUIS MARTINS DE LIMA em 18/08/2024

PAULO SERGIO DANTAS LEITAO em 07/08/2024

JOSE RAIMUNDO MORAIS VILAR em 22/08/2024