



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO
PARANÁ – CAMPUS CURITIBA
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL**



ANA PAULA ZIMERMANN ABREU

**TERCEIRO SETOR: ESTUDO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUNICIPAL, DO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

**CURITIBA
2011**

ANA PAULA ZIMERMANN ABREU

**TERCEIRO SETOR: ESTUDO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUNICIPAL, DO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.**

Monografia de especialização apresentada ao Departamento Acadêmico de Gestão e Economia (DAGEE), da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) / Universidade Aberta do Brasil (UAB), como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientador: Prof. Jorge Carlos Correa Guerra

CURITIBA
2011



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Curitiba
Gerência de Pesquisa e Pós-Graduação
Departamento Acadêmico de Gestão e Economia
Universidade Aberta do Brasil - UAB
I Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal

TERMO DE APROVAÇÃO

ANA PAULA ZIMERMANN ABREU

TERCEIRO SETOR: ESTUDO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUNICIPAL, DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Esta monografia foi apresentada às 10 h 00 min, do dia 03 de dezembro de 2011, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no curso de **Gestão Pública Municipal**, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Curitiba. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora composta pelos professores (as) abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho **APROVADO**.

Profª MSc Ana Cristina Macedo Magalhães
(UTFPR)

Prof. Dr. Jorge Carlos Corrêa Guerra – Orientador
(UTFPR)

Visto da Coordenação:

Prof. Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira
**Coordenador do Curso de Especialização em
Gestão Pública Municipal**

Dedico esta monografia aos meus pais, Dario e Lurdes e a minha irmã Mara Rúbia, os quais são os meus maiores tesouros.

AGRADECIMENTOS

A preparação, o desenvolvimento e a finalização desse trabalho, foram os frutos dos Dons do Espírito Santo, pois tive a graça de receber a Sabedoria, o Entendimento e a Fortaleza, necessárias para a conclusão de todas as etapas dentro do prazo e conforme as normas da Universidade, por isso, dou graças a Deus!

Agradeço à Santíssima Trindade: Deus Pai, Deus Filho e Deus Espírito Santo pelo amor e proteção que recebi desde o dia do meu nascimento, pois é assim que me sinto em sua presença!

Agradeço ao meu grande amigo, que me acompanha em todos os momentos da minha vida e me dá força, coragem, saúde, sabedoria, paciência, discernimento, perdão, amor e graças, Jesus Cristo!

Agradeço a intercessão de São Bento e Nossa Senhora das Graças!

Sou especialmente grata pelo valioso apoio que sempre recebi de minha mãe Lurdes, meu pai Dario e minha irmã Mara Rúbia; pelos dias difíceis que enfrentei, pelas horas cansativas de estudo, mas por todo amor, carinho e compreensão que me ofereceram nessa caminhada.

Agradeço ao meu grande amigo Carlos Eduardo Vianna Kortz que me fez o convite para a inscrição nesse curso de Pós-Graduação, obrigada meu amigo!

Sou muito grata ao meu Professor Orientador Jorge Carlos Corrêa Guerra, por toda a atenção, orientação, acompanhamento e palavras de encorajamento!

Agradeço à Professora Luci Inês Bassetto, pelos ensinamentos ministrados durante o desenvolvimento da disciplina de Gestão Tributária.

Agradeço, também, ao Professor Armando Rasoto, Professor da Disciplina de Planejamento Estratégico Governamental, que na data de 17/12/2011, deixou uma mensagem para os alunos da Pós-Graduação, no ambiente virtual de estudo (*Moodle*), que chamou a minha atenção e ficou registrada em meu pensamento: “O saber dói, você só cresce com dificuldades, e o melhor que o saber você não compra, mas adquire.”, obrigada Professor!

Sou especialmente grata às Irmãs Beneditinas Missionárias de Tutzing e às Irmãs Dominicanas de São José de Ilanz pelas orações, confiança e amizade!

Agradeço imensamente aos meus amigos: Cristiane Ap^a Miranda Pereira, Felipe Oswaldo Bianchi, Ana Lici Bueno de Mira, Valéria Donadon, Francine Ponquio, Talita

Sensolo, Eb Cardoso, Valéria Rolim, Maria Inês Vasques Ayres Bernardes, Lúcia de Campos, Fernanda Cristina Pires, Everton Quirino, Márcio José Fernandes, Michela Iris Silva e Mirtes Ap^a de Mello Moraes Monteiro pelo carinho, pelas palavras de coragem e ânimo, bem como pelas orações oferecidas a mim.

Agradeço, de todo o coração, ao Pe. José Benedito Cardoso e ao Pe. Jobel de Oliveira, pelos inúmeros dias que me atenderam para confissão, pelas bênçãos que recebi dessas mãos sacerdotais e pelas palavras de força e conforto que recebi durante esse período de dedicação e estudo.

Sou muito grata à minha Tutora Presencial, Danielly A. C. Silva G. Cardoso, que me acompanhou durante todo o período de estudo na Pós-Graduação, por todo apoio e credibilidade que recebi.

Agradeço à Coordenadora da Universidade Aberta do Brasil, Pólo ED Chopin Tavares de Lima - Itapetininga, Vera Lúcia Abdala, pelo apoio e atenção recebidos.

Agradeço aos meus mestres, os Drs. José Augusto Araújo Pereira e Darcy Pereira de Moraes Jr., pelos 11 (onze) anos de aprendizagem, crescimento, confiança e amizade.

Agradeço às minhas primas Natália e Leilane por toda a compreensão em razão da minha ausência, durante o período de estudo.

O apoio, a atenção, os conselhos e o carinho que sempre recebi do meu grande amigo Rodrigo Ravacci Brisola, foram fundamentais para concluir mais uma etapa importante da minha vida. Obrigada Rô!

Agradeço aos amigos Eloisa e Chicão pelas incansáveis noites de estudo, durante todo o curso da Pós-Graduação.

Agradeço à minha equipe da Diretoria da 43^a Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil de Itapetininga, os Drs. Alexandre Cardoso Hungria, Alcideney Scheidet, Fábio Coelho de Oliveira e João Aquiles Assaf, por todo apoio e compreensão durante a minha ausência nessas últimas semanas.

Agradeço à minha secretária Teresa, por cuidar tão bem de mim e pelo carinho e apoio que sempre recebi.

Agradeço à coordenação do SENAC de Itapetininga, pelos convites para participação nos encontros e nas palestras voltados ao Terceiro Setor, que contribuíram para o estudo e conhecimento desse grande parceiro do Estado.

Agradeço aos Drs. Sérgio Monello e Ricardo Monello pelas palestras na área do Terceiro Setor, as quais me inspiraram na escolha do tema do trabalho de conclusão de curso, a Monografia.

“A paz monástica, em outras palavras, é o poder de enfrentar, seja o que for, com a serenidade da fé e a coragem da esperança, com a certeza de que o bem pode provir do mal e a segurança de que o bem triunfará. A paz é o fruto da espiritualidade beneditina. A paz é o sinal de um coração desarmado.”

(Joan D. Chittister)

RESUMO

ABREU, Ana Paula Zimmermann. Terceiro Setor: estudo de imunidade tributária do ISS. 2011. 71f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal) – Departamento Acadêmico de XXX, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2011.

Este trabalho objetiva analisar a imunidade do ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) das Entidades de Educação e de Assistência Social sem Fins lucrativos, entidades estas que fazem parte do chamado “Terceiro Setor”, o qual é um dos parceiros do Estado na execução de políticas públicas, visando à garantia dos direitos sociais previstos na Carta Política de 1988. Por esse motivo, o “Terceiro Setor” mereceu um tratamento tributário diferenciado. Dessa forma, foi estudado o que venha a ser o Sistema Tributário Nacional, mencionando o conceito de tributo e suas espécies, a competência tributária, a limitação do poder de tributar, especificamente sobre a imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), espécie de imposto de competência Municipal, dando, assim, noções básicas sobre a área da Gestão Tributária, inclusive sobre a legislação aplicável, evitando, com isso, que a Municipalidade enfrente ações judiciais em razão do não reconhecimento da imunidade do ISSQN das entidades do “Terceiro Setor”. Também foi estudada a legislação municipal da cidade de Itapetininga, no que diz respeito à imunidade tributária, bem como a confrontação dessa legislação com o disposto na Constituição Federal e Código Tributário Nacional, onde se chegou à conclusão de que há a necessidade de revisão dos textos da legislação municipal para adequação do termo “isenção”, o qual refere-se à imunidade.

Palavras-chave: Entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Direito tributário. Limitação ao Poder de Tributar. Imposto Municipal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Justificativa.....	12
1.2 Objetivos.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	13
1.3 Procedimentos Metodológicos.....	13
1.3.1 Tipo de Pesquisa.....	13
1.3.2 População Amostra.....	14
1.3.3 Coleta dos Dados.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1 Do Sistema Tributário Nacional.....	15
2.1.1 Direito Tributário.....	15
2.1.2 Do Conceito de Tributo.....	16
2.1.3 Das Espécies de Tributo.....	16
2.1.4 Breve Histórico da Relação Jurídico-Tributária.....	17
2.1.5 Breves Comentários da Competência Tributária.....	21
2.2 Breves Considerações sobre a Limitação Constitucional ao Poder de Tributar.....	22
2.2.1 O Princípio da Imunidade Tributária.....	22
2.2.2 Breves Considerações sobre a Isenção.....	25
2.3 Breves Comentários sobre Políticas Públicas.....	26
2.3.1 O Estado de Bem-Estar Social.....	26
2.4 O Terceiro Setor.....	30
2.4.1 Breves Considerações sobre a Expressão “Terceiro Setor”.....	30
2.4.2 Breves Considerações sobre os Aspectos Cíveis.....	34
2.5 Tributação do Terceiro Setor.....	34
2.6 Das Instituições de Educação e de Assistência Social e os Requisitos Legais para a Concessão da Imunidade.....	36
2.6.1 Imunidade sobre o Serviço.....	43
2.7 Algumas Considerações sobre o ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.....	46

3. ESTUDO DA IMUNIDADE DO ISSQN (IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA) DO MUNICÍPIO DE ITAPETININGA.	50
3.1 Metodologias do Estudo de Caso.	50
3.2 Caracterização de Itapetininga (SP).	50
3.3 Estudo da Imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) das Entidades de Educação e Assistência Social sem Fins Lucrativos do Município de Itapetininga.	51
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.	59
REFERÊNCIAS	61
ANEXOS	66
Anexo A – Lei Orgânica do Município de Itapetininga, 3ª Edição, Revista e Atualizada, 2005.	67
Anexo B – Código Tributário Municipal – Lei Complementar nº 13, de 29 de Dezembro de 2003.	69

1 INTRODUÇÃO.

Este trabalho é focado na Gestão Tributária, especificamente no Princípio Constitucional Tributário da Imunidade, onde será aprofundado e direcionado às entidades sem fins lucrativos, ingressando, também, no tema “Terceiro Setor”, o qual atualmente é um assunto que requer estudo e preparação por parte dos Gestores Públicos.

As entidades sem fins lucrativos compõem o chamado “Terceiro Setor”, o qual está entre o “Primeiro Setor” (Estado) e o “Segundo Setor” (Empresa), sendo formada pela sociedade civil que executa ações de interesse social, ou seja, de interesse público.

Essas entidades realizam, em muitos casos, o trabalho que deveria ser executado exclusivamente pelo Estado, com a arrecadação dos tributos pagos pela sociedade, para garantia dos direitos sociais, previstos no artigo 6º a Carta Magna de 1988.

Em razão da execução dessas ações, por parte das entidades do “Terceiro Setor”, nada mais justo que o ordenamento jurídico brasileiro desse tratamento tributário diferenciado a essas entidades, razão pela qual a Constituição Federal, no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção II (Das Limitações do Poder de Tributar), no artigo 150 e seguintes, estabeleceu as hipóteses da Imunidade Tributária, especificamente no inciso VI, alínea “c” no que se refere à vedação da instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades sem fins lucrativos.

Dessa forma, as entidades sem fins lucrativos gozam de benefícios fiscais em razão de exercerem funções tidas como públicas e complementares às funções do Estado.

A legislação brasileira prevê dois regimes tributários para essas entidades: imunidade e isenção.

Este estudo é focado na imunidade tributária do ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), espécie de imposto de competência municipal, referente aos serviços prestados pelas Entidades de Educação e de Assistência Social, sem Fins Lucrativos, que também compõem o “Terceiro Setor”.

Para que seja possível uma melhor compreensão do assunto, faz-se necessário trazer ao conhecimento do leitor, noções gerais sobre o que venha a ser o “Terceiro Setor”, o papel das entidades sem fins lucrativos na sociedade; noções básicas dos Princípios Constitucionais Tributários, do Regime Tributário da Imunidade, do conceito de tributo, das espécies de tributos; o tratamento tributário diferenciado que os gestores públicos devem saber quanto às

entidades sem fins lucrativos para que a Municipalidade não enfrente ações judiciais para reconhecimento da imunidade tributária a essas entidades.

1.1 Justificativa.

O conhecimento precário dos gestores públicos, em relação ao tratamento tributário diferenciado das entidades sem fins lucrativos, requer um estudo aprofundado da Imunidade Tributária das entidades que compõe o “Terceiro Setor”.

Inúmeras são as ações judiciais que essas entidades ingressam e/ou se defendem para obter do Poder Judiciário o reconhecimento do direito à Imunidade Tributária, prevista na Carta Fundamental, o que acaba acarretando ônus aos cofres públicos municipais, pois, uma vez preenchidos os requisitos legais, as referidas entidades obtêm o reconhecimento desse direito, e, com isso, deixam de recolher o imposto cobrado ilegalmente.

É sabido por todos, que a cobrança de dívida indevida pode acarretar no ajuizamento de ação de indenização por danos morais e materiais, por aquele que se sentir lesado, situação essa, que poderá causar prejuízos a todo aquele que realizar cobrança de algo que não é devido.

Diante dessa situação, a Municipalidade deverá ter um corpo jurídico capaz de enfrentar essa “batalha” judicial, o que poderia ser evitado se os gestores públicos tivessem conhecimento aprofundado sobre o tema, para que os procedimentos administrativos, relacionados com a cobrança dos tributos, tenham total respaldo na legislação municipal, estadual e federal.

1.2 Objetivos.

1.2.1 Objetivo Geral.

Estudar a imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos, especificamente sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) e verificar a legislação de

aplicação no município de Itapetininga (SP).

1.2.2 Objetivos Específicos.

Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Levantar a bibliografia e referencias sobre o Terceiro Setor, ISSQN e imunidade de ISSQN;
- Estudar casos concretos no Brasil de imunidade de ISSQN;
- Diagnosticar como é o tributado o ISSQN, das entidades do Terceiro Setor em Itapetininga (SP);
- Comparar a legislação do Município de Itapetininga com o disposto na Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), bem como no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

1.3 Procedimentos Metodológicos.

1.3.1 Tipo de Pesquisa.

Os métodos que serão utilizados para desenvolver o presente trabalho serão pesquisas em obras e artigos que abordem os assuntos mencionados no Objetivo Geral e Objetivo Específico; em sítios relacionados com o tema; bem como revistas, periódicos e legislações específicas; além de pesquisa biográfica e de campo, diretamente no setor de Gestão Tributária e Secretaria de Negócios Jurídicos do Município de Itapetininga como fonte de informações práticas, para melhor compreensão do tema a ser abordado.

Neste contexto é uma pesquisa qualitativa, com levantamento biográfico e de referencias com Estudo de Caso – a cidade de Itapetininga (SP), tendo em vista que será estudada a legislação municipal que se refere à imunidade do ISSQN, confrontando-a com o texto da Constituição Federal DE 1988 (BRASIL, 1988) e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

1.3.2 População Amostra.

O estudo do presente trabalho envolverá as Entidades sem fins lucrativos, os gestores municipais e a Secretaria de Negócios Jurídicos, da cidade de Itapetininga (SP).

O público, acima mencionado, foi selecionado em razão do envolvimento direto com o tema apresentado nesse Projeto de Pesquisa.

1.3.3 Coleta dos Dados.

Além da realização de pesquisa bibliográfica, relacionada com o tema proposto nesse trabalho, também será realizada pesquisa em sítios (pesquisa na internet), revistas e periódicos; entrevistas com gestores públicos, com a equipe da Secretaria de Negócios Jurídicos e Secretaria de Administração e Finanças, ambas do Município de Itapetininga/SP.

Os capítulos foram desenvolvidos conforme os assuntos relacionados com tema abordado, bem como com base na legislação e posicionamentos doutrinários atinentes ao Sistema Tributário Nacional; o Direito Tributário; ao conceito de Tributo e suas espécies; à Relação Jurídico-Tributária; à Competência Tributária; à Limitação Constitucional ao Poder de Tributar; ao Princípio de Imunidade Tributária; à Isenção; à Políticas Públicas; ao Estado de Bem-Estar Social; ao Terceiro Setor, seus aspectos civis e tributação; às Entidades de Educação e de Assistência social e os Requisitos Legais para a Concessão da Imunidade Tributária; à Imunidade sobre o Serviço; ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza; e a confrontação da legislação municipal de Itapetininga, referente à Imunidade do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, com a disposição legal da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.

2.1 Do Sistema Tributário Nacional.

2.1.1 Direito Tributário.

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público, possuindo natureza obrigacional, ou seja, refere-se à relação de crédito e débito que nasce entre os sujeitos da relação jurídica.

Quando se trata de Direito Público o interesse público prevalece sobre o particular, ou seja, o Estado busca a consecução de fins públicos, enquanto que o interesse do particular está um pouco abaixo, ocorrendo à chamada “verticalização” da relação jurídica.

Frise-se que para se atingir a consecução do bem comum, o Estado necessita angariar recursos financeiros, sendo uma das formas de obter recursos, a cobrança de tributos.

Os recursos públicos devem ser destinados para a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, ou seja, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem estar da coletividade (art. 1º, § 3º, da Constituição Federal) (SABBAG, 2003).

Nessa relação jurídica está presente a figura do credor, que compõe o pólo ativo da relação, representado pelos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal); e a figura do Devedor, que compõe o pólo passivo da relação, representado pelo contribuinte, podendo ser pessoa física ou jurídica.

Estabelecidos quem são os sujeitos ativos e sujeitos passivos da relação jurídica tributária, é visível a invasão patrimonial, onde o fisco segue em rumo ao patrimônio do contribuinte de forma compulsória, cobrando o denominado “tributo”, que terá sua destinação aos cofres públicos para que o Estado possa realizar sua função social, ou seja, possa atender às suas necessidades financeiras.

2.1.2 Do Conceito de Tributo.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) (CTN), fonte formal do Direito Tributário, define em seu artigo 3º o que venha ser tributo, a saber: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A expressão “prestação pecuniária” refere-se a pagamento em dinheiro, porém o artigo 156, XI do Código Tributário Nacional (inciso acrescido pela Lei Complementar 104/2001) (BRASIL, 1966) prevê a possibilidade da “dação em pagamento em bens imóveis”, como forma extintiva do crédito tributário.

Cabe ressaltar que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, ou seja, obrigatória, não contratual, não voluntária, portanto, o contribuinte realiza o seu pagamento de forma forçada, independente de sua vontade.

Contudo, o tributo não é uma sanção, não é multa, pois não é uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, mas sim a prestação pecuniária pela ocorrência do fato gerador.

O tributo é instituído por lei, ou seja, a lei é o instrumento idôneo para a criação do tributo; e cobrado mediante atividade vinculada do Estado, não havendo que se falar em ato discricionário, fundamentado nos requisitos da oportunidade e conveniência.

A respeito da natureza compulsória do tributo, merece destaque o entendimento do ilustre doutrinador Alexandre (2008, p. 36), em sua obra “Direito Tributário Esquemático”, a saber: “[...] O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor)”.

2.1.3 Das Espécies de Tributo.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu artigo 5º, traz a classificação das espécies de tributos, sendo eles: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Da mesma forma, a Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), estabelece em seu artigo 145, incisos I, II e III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Contudo, a doutrina é controversa quanto à classificação dos tributos, conforme ensinamento de Alexandre, a saber:

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira, **dualista, bipartida ou bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os **impostos** e **taxas**; a segunda a **tripartita, tricotômica ou tripartite**, que divide os tributos em **impostos, taxas e contribuições de melhoria**; a terceira, a **pentapartida ou quinquipartida**, que a estes acrescenta os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais** previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a **quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite**, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam **impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios** (ALEXANDRE, 2008, p. 40 – grifo nosso).

Em que pese à controversa doutrinária sobre a classificação dos tributos, o presente trabalho seguirá o que estabelece a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

2.1.4 Breve Histórico da Relação Jurídico-Tributária.

Segundo Sabbag (2003, p. 137) a Relação Jurídico-Tributária é representada pela chamada “Linha do Tempo”, representada pela sequência a seguir exposta: Hipótese de Incidência, Fato Gerador, Obrigação Tributária e Crédito Tributário.

A hipótese de incidência nada mais é senão o momento abstrato, que a lei prevê, como capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária (SABBAG, 2003), ou seja, aquela situação prevista na lei, contudo de forma abstrata, sem a sua materialização.

Partindo desse entendimento, o fato gerador da obrigação tributária é a materialização da hipótese de incidência, é a ocorrência no mundo concreto da situação prevista na lei.

Cabe ressaltar que o fato gerador, segundo Sabbag (2003, p. 137) é o momento de significativa magnitude na “linha do tempo”, uma vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, imposto, contribuição de melhoria).

Conforme disposição legal do artigo 4º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva

obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Para uma melhor compreensão, fato gerador é aquele cuja ocorrência dá origem a um direito ou uma obrigação, ou seja, um direito para os entes tributantes e uma obrigação para os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce à obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória.

O artigo 113, § 1º, § 2º do Código Tributário Nacional dispõe sobre a obrigação tributária principal e acessória, a saber:

[...]

§ 1º. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (BRASIL, 1966).

Assim, a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, que nada mais é senão a ocorrência de um fato da vida que se materializa no mundo concreto; enquanto que a obrigação tributária acessória nasce da lei.

Os fatos geradores da obrigação tributária principal e acessória estão definidos nos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

No que se refere ao fato gerador da obrigação tributária principal, tem-se que a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência deve estar presente para a configuração do fato.

Um exemplo dessa situação necessária é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município, para que ocorra o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Já o fato gerador da obrigação tributária acessória diz respeito a qualquer situação que, na forma da lei, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. O

exemplo citado por Alexandre, contribui para a compreensão do que venha a ser o fato gerador da obrigação acessória, a saber:

[...] Nos termos da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, quem, no ano-calendário, houver participado do quadro societário de empresa (ou de cooperativa), inclusive inativa, como titular, sócio ou acionista (ou cooperado) é obrigado a entregar declaração de rendimento no ano subsequente (ano-exercício). A situação descrita, nos termos da legislação aplicável, impõe a prática de um ato que não se caracteriza como obrigação principal (entregar declaração de rendimentos), configurando, portanto, fato gerador de obrigação tributária acessória (ALEXANDRE, 2008, p. 279).

Cabe ressaltar que a imposição de que a situação definida em lei, para ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é aplicação do Princípio da Legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Contudo, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) refere-se ao fato gerador da obrigação tributária acessória, de maneira ampla, não ficando restrito somente à “lei”, mas sim à “legislação”, que nada mais é senão todos os atos normativos gerais e abstratos que regulam sobre os tributos e às relações jurídicas ligadas a ele, ou seja, a Constituição Federal (BRASIL, 1966), as Emendas Constitucionais e até mesmo os atos administrativos normativos, não estando sujeito ao Princípio da Legalidade.

Para os constitucionalistas mais rigorosos (ALEXANDRE, 2008, p. 279-280), adotando a literalidade do CTN (BRASIL, 1966), no que diz respeito a criação de obrigações acessórias por meio de atos infralegais, seria impossível.

O mesmo doutrinador informa que:

A inconstitucionalidade entrevista por alguns decorre da imposição de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II). Assim, alega parcela da doutrina, a criação de qualquer obrigação – não importa se principal ou acessória – só poderia ter a lei como veículo de introdução no ordenamento jurídico. O raciocínio é sedutor, mas não está em perfeita consonância com o direito brasileiro (ALEXANDRE, 2008).

A obrigação tributária possui como elementos subjetivos: o sujeito ativo e o sujeito passivo, onde figuram, respectivamente, no pólo ativo e passivo da relação jurídico-tributária, onde aquele tem a competência para exigir o seu cumprimento e este o dever de cumpri-la.

O sujeito ativo da obrigação tributária, segundo o artigo 119, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Assim, o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, representado pelos entes tributantes (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), os quais são detentores da competência tributária (poder legiferante de instituição de tributo), por isso são chamados de sujeitos ativos diretos (SABBAG, 2003, p. 140).

Contudo, existe a figura dos entes parafiscais, que possuem a capacidade tributária ativa, ou seja, possuem o poder de arrecadação e fiscalização de tributo, também chamados de sujeitos ativos indiretos (SABBAG, 2003, p. 140).

Já o sujeito passivo da obrigação tributária, tem duas definições em razão da obrigação tributária principal e acessória, conforme disposição legal dos artigos 121 e 122, do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 122 – Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (BRASIL, 1966).

O sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, aquele que tem uma relação direta com o fato gerador, ou indireta, porém com a responsabilidade do pagamento do tributo, podendo ser pessoa física ou jurídica.

O último elemento da obrigação tributária é o chamado crédito tributário. Ele representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária.

No entender de Melo, o crédito tributário é:

O crédito tributário representa o direito que o Poder Público tem de perceber valores das pessoas particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizado com ocorrência real de todos os aspectos previstos na lei. Mediante a prática de negócios jurídicos, prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, valorização imobiliária decorrente de obras públicas, etc. devidamente enquadradas na legislação, o sujeito ativo passa a ter o direito à devida prestação pecuniária, isto é, ao reconhecimento do referido valor (em dinheiro) dos sujeitos passivos (MELO, (2008, p. 324).

Denota-se que a relação jurídico-tributária, para o contribuinte (sujeito passivo), traduz a própria obrigação tributária, enquanto que para o fisco (sujeito ativo) essa relação passa a se denominar “crédito tributário”.

O crédito tributário se constitui através do chamado lançamento tributário, assim entendido como procedimento administrativo tendente a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade

cabível, conforme disposição legal do artigo 142, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

2.1.5 Breves Comentários da Competência Tributária.

A Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988) consagrou o princípio do federalismo, onde o poder de tributar foi dividido entre os entes políticos: União, Estado, Distrito Federal e Municípios; em total conformidade com as diretrizes estabelecida por ela.

Assim, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não cria tributos, mas sim outorga competência aos entes políticos, para que estes, por meio de leis próprias, editem leis que instituem tributos.

Tem-se como exemplo o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência municipal, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, merece destaque o entendimento de Sabbag a respeito da atribuição da competência tributária, a saber:

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, assim, o poder de instituir e cobrar tributos entre os entes tributantes. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a se comportar nos limites da parcela de poder impositivo (potestade tributária) que lhe foi atribuída pela Constituição (SABBAG, 2003, p. 53).

Assim, a instituição de qualquer espécie de tributo (imposto, taxa e contribuições de melhoria) só poderá ser feita pela pessoa jurídica de Direito Público escolhida pela Constituição Federal, onde a competência tributária caracteriza-se pela: I – privatividade; II – indelimitabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício (CARRAZA, 2011, p. 526).

A Competência tributária classifica-se em: Comum, Privativa, Residual, Extraordinária e Especial (SABBAG, 2003), porém não é objetivo do presente estudo.

2.2 Breves Considerações sobre a Limitação Constitucional ao Poder de Tributar.

A Carta Política de 1988 (BRASIL, 1988), em seus artigos 150, 151 e 152, restringiu o poder de tributar, onde as pessoas jurídicas de Direito Público encontram limitações no exercício desse poder, visando à garantia de direitos individuais do contribuinte, da comunidade e, também, no interesse do relacionamento entre os entes políticos.

As limitações estão consagradas nos princípios constitucionais tributários, sendo eles: Princípio da Legalidade (artigo 150, I), Princípio da Isonomia (artigo 150, II), Princípio da Irretroatividade (artigo 150, III, “a”), Princípio da Anterioridade (artigo 150, III, “b”), Princípio do Confisco (artigo 150, IV), Princípio da Liberdade de Tráfego (artigo 150, V), Princípio da Imunidade (artigo 150, VI); e outras limitações (artigos 151 e 152).

Contudo, o presente estudo abordará, apenas, a imunidade tributária.

2.2.1 O Princípio da Imunidade Tributária.

O artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, dispõe que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

VI – instituir imposto sobre:
 Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 Templos de qualquer culto;
 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;
 Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

É no inciso VI, do artigo 150, da Carta Magna (BRASIL, 1988) que está consagrado o Princípio da Imunidade Tributária.

A definição do Princípio da Imunidade Tributária, por Pestana, é a seguinte:

[...] Princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos, depositados na constituição Federal, que permitem constituir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional (PESTANA, 2001, p. 62).

Cabe ressaltar que a Imunidade é matéria de ordem constitucional, representa uma verdadeira limitação negativa da competência tributária. Logo, se a competência tributária confere o poder de tributar aos entes políticos, poder, este, de criar e cobrar tributos. A imunidade representa, então, a chamada “incompetência tributária”, pois não poderá haver a tributação, ou seja, ocorre a dispensa constitucional do pagamento do tributo.

A respeito da natureza da imunidade, merece destaque o entendimento do nobre doutrinador Melo, a saber:

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários (MELO, 2008, p. 156).

Os determinados atos, fatos e pessoas, mencionados por Melo (2008), estão previstos nas alíneas do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, relativamente às pessoas, tem-se que “os entes tributantes não poderão instituir impostos uns dos outros, ocorrendo à chamada imunidade recíproca ou intergovernamental”, conforme entendimento de Sabbag (2003, p. 41).

Um exemplo de imunidade recíproca é o não pagamento do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, por parte da Prefeitura. A Municipalidade possui a propriedade de veículos automotores, e, diga-se de passagem, são muitos, porém não paga o referido imposto.

Nesse sentido, urge mencionar o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sobre a imunidade do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotivo (IPVA), em relação à Municipalidade, a saber:

IPVA. Município de Ouro Fino. Transferência. Falta de comunicação ao órgão público estadual. Art. 150, VI "a" da CF. Imunidade. - 1_. Legitimidade de parte. Interesse de agir. A Municipalidade informa, sem contradita da Fazenda, que a tradição dos veículos ocorreu em 7-6-2002, formalizando a transferência da propriedade. A legitimidade ativa é clara, assim como o interesse jurídico em declarar inexistente o vínculo tributário que impede a regularização dos documentos dos bens. - 2. Possibilidade jurídica do pedido. A condição da ação se afere pelo que a inicial contém; não há óbice legal ao pedido de declaração de inexistência de vínculo tributário, com base em imunidade constitucional. Preliminar afastada. - 3. Imunidade recíproca. Art. 150, VI "a" da CF. A transferência da propriedade de bem móvel se dá com a tradição, nos termos dos art. 1.267 e 1.268 do CC; a Municipalidade é proprietária dos veículos desde 2002, a partir de quando não incide o IPVA por força da imunidade prevista no art. 150, VI "a" da CF. A imunidade constitucional não é afastada pela falta de registro no órgão estadual ou pela negligência da administração municipal. -Procedência. Recurso da Fazenda desprovido (SÃO PAULO, 2010).

Da mesma forma o Estado não realiza o pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ao Município.

Ainda no entender de Melo, o objetivo da imunidade é

A preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações (MELO, 2008, p. 156).

Denota-se que o legislador constituinte ao se preocupar com a preservação de valores, considerados de superior interesse nacional, reconheceu o importante papel realizado pelas igrejas, associações, instituições educacionais, assistenciais, filantrópicas, veículos de comunicação (jornais, livros e periódicos), em nossa sociedade, pois realizam atividades que deveriam ser exercidas pelo próprio Estado, com a arrecadação dos impostos.

A imunidade dos Templos de qualquer culto visa tão somente à preservação da liberdade religiosa, pois sendo o Brasil um Estado laico, onde não há uma religião oficial, não há incidência de impostos sobre templos e cultos.

Dessa forma, a “imunidade atingirá todas as religiões, desde que apregoem valores morais e religiosos consentâneos com os bons costumes, independentemente da extensão e do número de adeptos” (SABBAG, 2003, p. 42).

Ocorrerá a imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), no que se refere à instituição de imposto sobre: “ao 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”, quando essas associações e entidades não tiverem finalidade lucrativa e atenderem os requisitos da lei, que é o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

O entendimento jurisprudencial extraído do Acórdão n. 9088994.46.2003.8.26.000, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (SÃO PAULO, 2011), a respeito da imunidade do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) das entidades sem fins lucrativos, é o seguinte: “Ementa: Embargos à Execução – ISS e multa por falta de recolhimento do tributo – Exercício de 1999. Imunidade tributária configurada, por se tratar de entidade educacional sem fins lucrativos. Sentença mantida. Recurso desprovido”.

A imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, tem como finalidade a difusão da cultura e do conhecimento, pois através da desoneração dos

impostos a distribuição, desses veículos de comunicação, será facilitada à população.

Nesse diapasão, cabe ressaltar o entendimento do ilustre doutrinador Melo (2008, p. 173) a respeito da imunidade prevista no artigo 150, VI, “d”, a saber: “Esta imunidade objetiva proteger a divulgação de idéias, conhecimentos, a livre expressão do pensamento, veiculados por estes instrumentos, traduzindo procedimento peculiar a um autêntico regime democrático”.

Sobre o assunto, insta mencionar o entendimento jurisprudencial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (SÃO PAULO, 2006), extraído do Acórdão 53.008-5/8-00, preferido pelo Relator Desembargador Osvaldo Capraro, julgado na data de 14/09/2006 pelas 14ª e 15ª Câmaras de Direito Público, registrado na data de 08/11/2006, a saber: “MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Empresa impetrante que tem como objeto social a editoração de livros e afins, bem como a distribuição de jornais, livros e congêneres – Imunidade reconhecida – Segurança concedida”.

2.2.2 Breves Considerações sobre a Isenção.

Conforme visto no capítulo anterior, o Princípio da Imunidade Tributária faz parte do rol dos Princípios previstos na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), em seu artigo 150, que compreende a limitação do Poder de Tributar, ou seja, é um obstáculo que decorre da regra constitucional em relação à incidência de impostos sobre atos e fatos determinados, delimitando, assim, a competência tributária conferida aos entes políticos.

Ainda que na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), seja utilizado o termo “isenção”, como é o caso das contribuições previdenciárias (artigo 195, § 7º), trata-se de imunidade (RESENDE, 2011).

Já a isenção é verdadeiramente um favor legal fundamentada na dispensa do pagamento do tributo devido, isto é, a autoridade legislativa desobriga o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar tributo (SABBAG, 2003, p. 40).

Conforme entendimento de Alexandre, a consequência da diferença entre imunidade e isenção é a seguinte:

A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é **sempre prevista na própria Constituição**, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção

está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência. (ALEXANDRE, 2008, p. 157).

A isenção decorre sempre de lei, podendo ser ordinária ou complementar, porém nunca terá previsão constitucional, o que a diferencia da imunidade tributária.

Ressalte-se que o artigo 175, I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), dispõe que a isenção é definida como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, o que resulta na divergência doutrinária, pois parte dela entende que a isenção é dispensa legal do tributo enquanto que para outros a isenção é forma de exclusão de parcela das hipóteses de incidência da norma tributária. (RUFINO, 2011).

Contudo a divergência acima mencionada, não é objeto do presente estudo.

Nos próximos capítulos, será brevemente discorrido sobre Políticas Públicas, Terceiro Setor, para que seja possível a compreensão sobre o papel das entidades sem fins lucrativos na sociedade e compreensão da imunidade tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

2.3 Breves Comentários sobre Políticas Públicas.

2.3.1 O Estado de Bem-Estar Social.

O Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*) sucedeu o Estado Liberal, teve o seu início após a crise econômica de 1929, se consolidando após a Segunda Guerra Mundial, intervindo no mercado, por meio de políticas públicas, com o escopo de assegurar aos seus cidadãos um patamar mínimo de igualdade social e um padrão mínimo de bem-estar (COELHO, 2009).

Conforme Coelho (2009) visualiza-se que o “*Welfare State*” é uma transformação do próprio Estado a partir das suas estruturas, funções e legitimidade. Os serviços sociais surgem para dar respostas às dificuldades individuais, com o escopo de garantir a sobrevivência da sociedade.

Nesse sentido, merece destaque o entendimento de Lewis sobre o Estado de Bem-Estar Social, a saber:

No final do século XX, chega-se à conclusão de que o Estado de Bem-Estar Social, constituído depois da Segunda Guerra Mundial, como alternativa para, diante do desenvolvimento do Capitalismo, oferecer ao homem, no dizer de Habermas, “condições de vida emancipada e digna”, era, no fundo, responsável pela crise e pela ineficiência em responder às demandas sociais do mundo em transformação. (LEWIS, 2011).

O período da história que ganhou grande destaque foi na chamada “Era Vargas”, juntamente com o processo da industrialização, onde foram criadas as políticas sociais (com a finalidade de responder às necessidades sociais e a garantia de direitos como: educação, moradia, trabalho, segurança social, acesso à cultura, proteção à infância/adolescência, família, velhice, etc.) voltadas para a classe trabalhadora, saiu do pensamento individualista para o pensamento coletivo.

Para Coelho (2009) no período do Governo Militar (a partir de 1960) o Estado Brasileiro voltou a expandir a rede de políticas sociais, onde foram criados o Banco Nacional da Habitação; Instituto Nacional de Previdência Social, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, etc.

Na década de 1970 a previdência social foi levada aos trabalhadores rurais por meio da Contribuição Social Rural (FUNRUAL), dentre outros.

No período entre 1970 a 1980 houve o fim do período de expansão das economias capitalistas, onde o mundo entrou no período de estagflação. Foi, então, que ressurgiu o liberalismo, que durante a década 1990 passou-se a chamar de período neoliberalismo e globalização.

O legado que o Estado de Bem-Estar Social deixou foram às idéias de políticas públicas, as quais permitem o acesso a recursos necessários aos cidadãos nas mais variadas dimensões da vida social, econômica, cultural, política, ambiental, etc. Tem-se como exemplo o “Programa Bolsa Família”, Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) – Lei n. 8.742, 07/12/2003 (BRASIL, 2003), dentre outros.

Com o fenômeno da globalização, houve a ruptura dos interesses do Estado com os interesses do Capital, gerando uma grande crise no crescimento, onde o Estado não era mais capaz de contribuir para a expansão do Capital.

O avanço tecnológico transformou o processo produtivo, as comunicações e os transportes, ampliando a abertura do comércio internacional, ocorrendo, ainda, o surgimento de instituições com o objetivo de reduzir as barreiras entre as trocas internacionais de bens e serviços.

Diante dessa situação, os Estados nacionais tiveram perdas significativas da soberania, no que se refere à competência de implantação de políticas econômicas e sociais.

Com isso, O Estado de Bem-Estar Social foi considerado oneroso, inflacionário e rival do crescimento econômico, transferindo-se aos agentes privados a prestação dos serviços sociais, como por exemplo, a previdência privada, plano de saúde, educação, etc.

Dessa forma, a revisão do modelo de Estado de Bem-Estar Social foi necessária, para que a garantia da prestação dos serviços sociais não se tornasse onerosa aos cofres públicos.

Assim, o Estado de Bem-Estar Social teve como objetivo a garantia da sobrevivência da sociedade, bem como a intervenção no mercado, por meio da criação de políticas públicas.

O Brasil viveu anos de intensa transformação da ordem econômica, política e social desde o fim do regime militar (Estado de Bem-Estar) até o início das idéias neoliberais durante o Governo de Fernando Collor de Melo.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a estrutura dos direitos sociais foi firmada de forma incisiva. Se, por um lado a Carta Magna é portadora de avanços importantes, em razão da história brasileira, por outro as mazelas do herdado da desigualdade social, bem como das crises econômica mostraram-se como obstáculos para a sua efetiva implementação.

A estrutura jurídico-político, mesmo em permanente transformação, caminha para a construção de um Estado com grandes responsabilidades sociais, implantando políticas sociais mais próximas às demandas da sociedade.

As demandas da sociedade podem estar relacionadas com a área da saúde, da educação, da assistência social, do trabalho, da economia e da cultura.

O convívio em sociedade é muito complexo, uma vez que envolve inúmeras possibilidades de cooperação, conflito e competição, reproduzindo a realidade de vida de cada indivíduo. Daí o motivo pelo qual a sociedade recorre à política para a construção de consensos e controle dos conflitos. (RUA, 2009, p. 58).

Segundo Rua os portadores de interesses em conflito são:

Os portadores de interesses em conflito são os chamados “atores políticos”: indivíduos, grupos ou organizações cujos interesses podem ser afetados, positiva ou negativamente, pelo rumo tomado por uma determinada política pública. Para defender seus interesses, os atores mobilizam recursos de poder. Aos poucos, concepções vão se formando entre os membros do governo e outros atores, e vão sendo feitas negociações entre eles. (RUA, 2009, p. 58).

Assim, os “atores políticos” podem ser: indivíduos de uma sociedade, empresários, associações de bairros, entidades de classe, entidades beneficentes, etc.

Inúmeras são às necessidades de uma sociedade, onde o Estado, sozinho, não consegue atender a todas as demandas sociais, necessitando de parceiros para a promoção das políticas públicas.

Contudo, o foco do presente estudo são as entidades sem fins lucrativas, de educação e de assistência social, que desenvolvem atividades de interesse público, voltadas para as áreas da educação e assistência social, as quais são imunes ao pagamento dos impostos, sejam eles de competência federal, estadual e municipal.

Nada mais justo para essas entidades, que realizam trabalhos que deveriam ser oferecidos pelo Estado, a redução da carga tributária, como é o caso da imunidade do pagamento dos impostos, princípio constitucional tributário, previsto no artigo 150, VI, alínea “c”, da Carta Política de 1988 (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a atuação das entidades sem fins lucrativos tem um papel importante na vida da sociedade, pois realiza, em paralelo com o Estado, trabalhos voltados a atender às demandas sociais.

Observa-se no cenário atual, que muitos trabalhos sociais são desenvolvidos por meio de Organizações Não Governamentais (ONG’s), Organização Social (OS) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), como por exemplo: Instituto Ethos, Instituto Votorantim, Associação de Assistência à Criança Deficiente (AACD).

Tem-se como exemplo, no município de Itapetininga/SP, de entidades sem fins lucrativos, que realizam trabalhos sociais: Centro Social Irmã Madalena (CESIM), Casa de Promoção Social da Imaculada (CPSI), Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE) de Itapetininga, etc.

A respeito das entidades sem fins lucrativos conhecida como Organizações Não Governamentais (ONG), as doutrinadoras Silva e Silva, dispõem o seguinte:

[...] Genericamente, trata-se de qualquer pessoa jurídica constituída pela iniciativa privada como entidade sem fins lucrativos. A denominação passou a ser usada na década anterior, atuavam com tendências ideológicas diversas. As Organizações Não governamentais constituem-se – por meio de estatuto – como associações ou fundações, e são conhecidas como entidades do terceiro setor (SILVA; SILVA, 2008, p. 23).

Ad Argumentandum, cabe ressaltar que a maioria das entidades sem fins lucrativos, possui natureza filantrópica, ou seja, no sentido de ajuda e solidariedade aos necessitados, de

valores morais de humanitarismo, contudo também expressa o sentido de caridade e benemerência dos valores da Igreja Católica.

Conforme ensinamentos de Moussalem, a respeito do termo filantropia, tem-se que:

O termo filantropia, como diz Sposati (1994b, p.75), acaba sendo também uma laicização da concepção católica da caridade [...] a benemerência vai se constituir na ação do dom, da bondade, que se concretiza pela ajuda ao outro. (Mestriner, 2001, p. 14) (MOUSSALEM, 2008, p. 45).

Assim, para Moussalem (2008) as ações filantrópicas tiveram início dentro da Igreja Católica, tendo como exemplo a Irmandade de Misericórdia, a qual representou a primeira associação privada filantrópica de assistência à pobreza no Brasil.

Cabe mencionar que a Santa Casa de Misericórdia foi o exemplo mais significativo da ação social da Igreja com a participação da sociedade civil.

2.4 O Terceiro Setor.

2.4.1 Breves Considerações sobre a Expressão “Terceiro Setor”.

Conforme visto no capítulo anterior, as políticas públicas têm como objetivo o atendimento das demandas sociais, as quais têm a participação dos chamados “atores políticos”, que em conjunto, executam trabalhos voltados no atendimento dessas demandas.

Esse conjunto, composto pelas organizações e, também, pela iniciativa privada, forma o chamado “Terceiro Setor”.

O conceito de Terceiro Setor tem causado muita controvérsia dentro e fora do mundo acadêmico, inexistindo um entendimento unânime entre os mais renomados autores, até mesmo no que se refere a sua abrangência.

Dessa forma, pode-se dizer que no Brasil, a denominação “Terceiro Setor” é utilizada para destacar as atividades da sociedade civil que não se encaixam na categoria das atividades do Estado, ou seja, do “Primeiro Setor”, ou das atividades de mercado, ou seja, do “Segundo Setor”, representado pela iniciativa privada que visa o lucro.

Assim, o chamado “Terceiro Setor” compreende o conjunto de entidades privadas, que não visam o lucro, que realizam atividades complementares às públicas, com a finalidade de contribuir com a solução das demandas sociais e em favor da consecução do bem comum.

Para Lewis (2011) a expressão “Terceiro Setor” surgiu para designar, no dizer de Rubem César Fernandes, o “conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços público”.

A mesma autora ainda discorre que:

A intenção em se falar em um “Terceiro Setor” seria definir um setor que não se confundiria com o Primeiro Setor – o Estado – e o Segundo, compreendido pelo Mercado. Ter-se-ia, assim no dizer de Eduardo Marcondes Filinto da SILVA E Marianne Thamm de AGUIAR, o Terceiro Setor formado por uma “conjugação das finalidades do Primeiro Setor e a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros) (LEWIS, 2011).

Assim, o chamado Terceiro Setor é a definição de um setor que está entre o “Público” e o “Privado”, que não possui a finalidade lucrativa, visando à realização das finalidades do Primeiro Setor, no que se refere ao atendimento do interesse público.

Nesse ínterim, merece destaque o entendimento do nobre doutrinador Mânica, a respeito da origem da expressão Terceiro Setor, a saber:

A redefinição das funções do Estado e dos meios de alcançar seus objetivos implica, como vimos, a redefinição das funções da sociedade. A reforma do Estado está condicionada, portanto, à reforma da sociedade, “que tem por objetivo precípua organizar sólidas entidades intermediárias, que devem reconhecer suas competências e aspirar, de forma auto-responsável, a realização de suas tarefas e objetivos. Nesse cenário surgiu, portanto, uma nova expressão: Terceiro Setor. Traduzido do inglês *third sector*, essa expressão, difundida a partir da década de 60 do século passado, tem sido utilizada genericamente para se referir às organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação do interesse público. Situa-se ao lado do primeiro setor, ocupado pelo Estado, e do segundo setor, do qual fazem parte as entidades privadas com finalidade lucrativa. A doutrina jurídica pátria tem se demonstrado cautelosa quanto à utilização da expressão *terceiro setor* e mais ainda quanto à investigação de seu significado. Da mesma forma, a legislação brasileira não adota tal expressão, sendo que a regulação jurídica das entidades que compõem o terceiro setor é específica para os diversos grupos de entidades que dele fazem parte, como é o caso da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos (MÂNICA, 2008, p. 57-58).

O mesmo autor ainda traz a definição de Rubens Fernandes, quanto à expressão “Terceiro Setor”, a saber:

O Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando

continuidade às práticas tradicionais de caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil (MÂNICA, 2008, p. 58-59).

Denota-se que a definição traduz duas características inerentes ao “Terceiro Setor”, sendo elas, a composição por entidades com finalidade não lucrativa e a escopo da consecução do bem comum.

No entender de Sílvio Luis Ferreira da Rocha, a expressão “Terceiro Setor”, compreende:

O nome **Terceiro Setor** indica os entes que estão situados entre os setores estatal e empresarial. Os entes que o integram são entes privados, não vinculados à organização centralizada ou descentralizada da Administração Pública, mas que não almejam, entretanto, entre os seus objetivos sociais, o lucro, e que prestam serviços em áreas de relevante interesse social e público. De acordo com Boaventura de Souza Santos, o Terceiro Setor é formado por um “conjunto de organizações sociais que não são nem estatais nem mercantis, ou seja, organizações sociais que, por um lado, sendo privadas não visam fins lucrativos, e por outro lado, sendo animadas por objetivos sociais, públicos ou coletivos, não estatais (ROCHA, 2006, p. 15).

De acordo com as definições acima mencionadas, tem-se que o “Terceiro Setor” compreende toda ação, sem a finalidade lucrativa e que tenha como objetivo a promoção de um direito social ou seus princípios, em prol do bem comum, realizada por entidades que estão entre o Setor Público e o Setor Privado.

Outro conceito que merece destaque, do que venha a ser “Terceiro Setor”, é o trazido por Silva e Silva (2008, p. 23), a saber: “O terceiro setor é constituído por entidades de interesse social, com finalidade econômica, podendo prospectar superávit sem, no entanto, objetivar lucros. O primeiro setor é constituído pelos órgãos estatais e o segundo, pelas empresas privadas”.

Interessante colocação das autoras acima mencionadas, quanto à questão da finalidade econômica que difere da finalidade lucrativa, ou seja, a entidade de interesse social pode ter finalidade econômica, pois necessita angariar recursos para a execução de suas atividades, porém não pode auferir lucro, não há distribuição de lucros entre seus membros, devendo, portanto, aplicar os recursos financeiros obtidos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Atualmente, visualiza-se um forte crescimento do “Terceiro Setor”, caracterizado como um novo setor da chamada economia social, como leciona Souza:

[...] o que é fundamental no processo de re-estruturação das relações entre o Estado e a sociedade para que avance a perspectiva empreendedora, inovadora dos serviços sociais, favorecendo a flexibilidade e a precarização do trabalho, ao mesmo tempo em que os trabalhadores buscam formas de geração de renda para sobrevivência no mercado. O Terceiro Setor, nesse caso, se apresenta como sendo um fundamental pilar à “nova” ordem capitalista (SOUZA, 2009, p. 149).

Isto quer dizer que não se trata da substituição das antigas ONG’s, mas sim de uma outra forma de intervenção social, porém com mais magnitude no capital, uma vez que as negociações políticas não são realizadas, apenas, por entidades de classe.

O mesmo autor ainda afirma que:

[...] Assim o Terceiro Setor se mostra diretamente inserido no contexto de globalização neoliberal, que tem, como seus centros hegemônicos de formulação ideológica e como principais fontes de recursos, os organismos multilaterais, ligados ao capital financeiro mundial. Por isso, organizações caracterizadas como Terceiro Setor são privilegiadas como parceiras executoras dos programas sociais numa clara terceirização da ação do Estado. Dessa forma, ao recorrer aos financiamentos externos desses organismos, o Estado é capturado por uma rede de condicionalidades que lhe impõem a diminuição drástica dos custos financeiros das políticas públicas, através do desmonte de sua estrutura assistencial, e a necessidade de recorrer a agentes não-governamentais, de caráter privado, para realizar tais ações sociais que, anteriormente, eram vistas como de responsabilidade dos órgãos do Estado (SOUZA, 2009, p. 149).

Conforme o entendimento de Souza (2009), o Terceiro Setor é um grande parceiro do Estado na execução das políticas públicas, que necessita de capital financeiro para a execução das mesmas.

A respeito da finalidade pública das entidades que compõem o chamado “Terceiro Setor”, existe alguns entendimentos doutrinários, que nem todas as entidades possuem essa finalidade.

Nesse diapasão, urge mencionar os ensinamentos de Mânica, a saber:

[...] Segundo entendimento de alguns autores, nem todas as entidades do terceiro setor possuem finalidade pública. Como salienta Simone Tavares Coelho, “grande parte do setor é composta por organizações com fins coletivos privados, como uma organização para observação de pássaros tropicais [...] ou aquelas que cultivam orquídeas [...] ou ainda grupos literários ou artísticos. De acordo com essa visão, aquelas entidades que visam ao benefício que não possuam como escopo a obtenção de lucro, também fazem parte do terceiro setor.

Entretanto, entendemos de maneira diversa. Em nossa opinião, nem todas as entidades sem fins lucrativos fazem parte do terceiro setor.

Como se referiu a autora acima mencionada, existem entidades sem fins lucrativos que realizam atividades visando ao benefício público e entidades que visam apenas ao interesse coletivos de seus membros. As entidades de cunho associativo ou benefício mútuo atendem a interesses coletivos e possuem natureza endógena, ou seja, dedicam suas ações em benefício de seus próprios membros. Já as entidades de cunho social ou benefício público são de natureza exógena, ou seja, possuem objetivos específicos que visam favorecer indivíduos externos a seus quadros

sociais.

Apenas essas últimas é que, em nosso entendimento, compõem propriamente o espaço denominado terceiro setor, e, por isso, merecem especial tratamento legal.

De outro lado, é importante ressaltarmos que o universo do terceiro setor envolve entidades que praticam atividades de cunho social ou benefício público de duas maneiras: (i) entidades de defesa e construção de novos direitos e (ii) entidades prestadoras de serviços de interesse público (MÂNICA, 2008, p. 61).

Embora exista esse entendimento doutrinário, a respeito da finalidade pública ou não das entidades que compõem o “Terceiro Setor”, esse não é o objetivo do presente trabalho.

2.4.2 Breves Considerações sobre os Aspectos Cíveis.

As entidades que compõem o “Terceiro Setor” são regidas pelo Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/02, de 10 de Janeiro de 2002) (BRASIL, 2002) e constituídas juridicamente sob a forma de associações ou fundações.

Não obstante de serem habitualmente utilizadas as expressões “entidades”, “Organizações Não Governamentais – ONG’s”, “Instituição”, “Instituto”, etc., essas denominações servem apenas para designar uma associação ou fundação, as quais possuem diferenças jurídicas entre si.

Enquanto a associação é constituída por pessoas a fundação por patrimônio, aprovado previamente pelo Ministério Público, dentre outras diferenças, contudo ambas não possuem finalidade lucrativa.

Existem outras diferenças básicas entre associação e fundação, porém não é objeto do presente estudo.

2.5 Tributação do Terceiro Setor.

Conforme já mencionado no item 2.2, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), em seus artigos 150, 151 e 152, restringiu o poder de tributar, onde as pessoas jurídicas de Direito Público encontram limitações no exercício desse poder, visando à garantia de direitos individuais do contribuinte, da comunidade e, também, no interesse do relacionamento entre os entes políticos.

Uma das limitações ao Poder de Tributar é a Imunidade Tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, da Carta Política, onde é vedada a instituição de imposto, nas hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d”.

Analisando o texto constitucional, tem-se que o constituinte objetivou preservar valores de importante interesse nacional, como a democracia, a força trabalhadora, a educação, a saúde, a previdência e a proteção aos carentes, evitando que o ônus da carga tributária possa afetar sua capacidade contributiva, necessária ao desenvolvimento de suas atividades institucionais.

Resende relata o importante o papel das entidades sem fins lucrativos, quanto à realização das funções que deveriam ser exercidas pelo Estado, a saber:

[...] Na verdade, quando o Estado, através do legislador constituinte estabelece as imunidades, ou através do legislador ordinário concede as isenções, não está, como erroneamente alguns entendem, fazendo nenhum favor ao particular. O raciocínio é outro, aliás o contrário. Quem está favorecendo é o particular ao público, vez que realiza funções que suprem e em muitos casos até substituem o que é dever do Estado.

Assim, injusto é tributar aquele que auxilia ao Estado, ou até mesmo o substitui, no atendimento de serviços de interesse coletivo, como fazem a maioria das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, pois o objetivo do tributo é justamente o de viabilizar a prestação de tais serviços (RESENDE, 2011).

Ainda sobre o alcance da imunidade às entidades sem fins lucrativos decorre da regra jurídica insculpida no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta Magna (BRASIL, 1988), a qual estabelece que a reciprocidade da não instituição de tributos entre os entes federativos, que é baseada no princípio geral da isonomia, onde referidas entidades devem ser equiparadas às entidades estatais que prestam o mesmo serviço (RESENDE, 2011).

O mesmo autor ainda dispõe que:

[...] o único motivo que pode autorizar o Estado em proceder a cobrança de tributos é o de, com os recursos recolhidos, promover atividades que atendam às demandas de interesse coletivo, ou seja, primária a idéia de que todo o dinheiro recolhido ao Erário pela sociedade, a ela deve retornar em forma de equipamentos e serviços geral.

Os motivos que levam os legisladores a concederem imunidades tributárias, sem qualquer dúvida, são os de que as pessoas jurídicas beneficiárias de tais renúncias fiscais estarão promovendo atividades de interesse da sociedade como um todo (RESENDE, 2011).

Portanto, o Estado que deveria cuidar exclusivamente das questões públicas como: saúde, educação, assistência social, meio ambiente, etc., com os recursos obtido com a cobrança dos impostos, seria injusto tributar as entidades sem fins lucrativos, no que se refere

ao pagamento dos impostos, pois estas realizam trabalho de interesse público, atendendo às demandas sociais.

Contudo, no que se referem às taxas, contribuições de melhoria (classificação das espécies de tributos segundo o que dispõe a Constituição Federal (BRASIL, 1988) e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), não há que se falar em um tratamento tributário diferenciado para as organizações do Terceiro Setor, onde tais espécies tributárias devem ser pagas caso ocorram às respectivas hipóteses de incidência.

A imunidade consiste na exclusão de competência das pessoas políticas de direito público (União, Estado, Distrito Federal e Município) para instituir impostos relativamente a determinados atos, fatos, pessoas, estados e situações, expressamente previstas na Carta Magna (BRASIL, 1988). Do mesmo modo que outorga competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

Contudo, a imunidade limita-se a abordagem aos impostos e à subespécie de contribuições, as contribuições para a Seguridade Social ou comumente denominadas sociais (LEWIS, 2011), porém o objeto do presente estudo é apenas a imunidade dos impostos, deixando as contribuições sociais para um outro trabalho científico.

Logo, a Imunidade Tributária refere-se à não instituição de imposto, para as hipóteses previstas pela Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988).

O presente estudo tem como foco a imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos, representadas pelas instituições de educação e de assistência social, que, também, compõem o “Terceiro Setor”.

2.6 Das Instituições de Educação e de Assistência Social e os Requisitos Legais para a Concessão da Imunidade.

A respeito das instituições de educação e de assistência social, merece destaque o entendimento da ilustre doutrinadora Weidlich, a saber:

1.4. FINALIDADE POLÍTICO-SOCIAL

Em se tratando de tributação de entidades de educação e assistência social é importante entender o animus do legislador constituinte de manter estas entidades imunes ao recolhimento de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, vontade essa manifestada de forma semelhante e insistente, como se viu, desde a democrática Constituição de 1946, passando pela Emenda Constitucional n.

1 de 17/10/69 que alterou a Carta Política promulgada nesse mesmo ano, consubstanciada na norma insculpida no art. 19, mantida na atual Constituição no art. 150, inciso VI, alínea “c”.

Verifica-se, assim a necessidade do legislador constituinte de tutelar os bens de entidades cujo objeto não é o lucro, dedicando-se ao desenvolvimento de atividades beneficentes, o que já remonta às Constituições anteriores. O patrimônio pertencente a estas instituições não tem a finalidade de gerar lucros a quem quer que seja, e sim proporcionar ações em que o objetivo primacial é atingir o bem comum.

A esse propósito, Aires Fernandino Barreto esclarece que essas entidades privadas, educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, exercem atividades que seriam, por princípio nas sociedades democráticas, atribuições do Estado, residindo aí o objetivo do legislador constituinte em desonerá-las dos impostos, justamente, porque desempenham papel fundamental para o funcionamento da Administração Pública e o cumprimento de seus objetivos políticos e sociais (WEIDLICH, 2005, p. 25).

Nesse sentido, as entidades sem fins lucrativos de educação e de assistência social têm um papel fundamental na sociedade, pois realiza, em parceria com o Estado, atividades de interesse público, atendendo às demandas sociais, ou seja, o bem comum.

Nada mais justo as essas entidades o benefício da imunidade tributária, para que seja possível atingir suas finalidades sociais, e com isso, continuar colaborando, com o Estado, na execução de suas atividades essenciais.

A mesma autora acima ainda dispõe que:

O professor Ives Gandra da Silva Martins, ao responder consulta formulada por algumas fundações, comenta que a imunidade tributária constitui instrumento de fundamental importância para manter a democracia, a liberdade de expressão dos cidadãos e, sobre tudo, serve de incentivo para a Sociedade colaborar com o Estado nas suas atividades essenciais, como é o caso da educação e da assistência social em razão de suas dificuldades para realizá-las.

Pode-se dizer, então, que às entidades imunes é lícito comporem-se de “organizações representativas da sociedade”, como autoriza o mencionado texto constitucional vigente, independentemente da forma de sua constituição, se associativa ou fundacional, desde que tenham como objeto assistir as áreas sociais, a exemplo da educação e da saúde, em colaboração com o Estado, além, é claro, de preencher os requisitos dispostos na lei, em especial o da não-lucratividade, que não se confunde com a gratuidade dos serviços prestados como se verá em tópico próprio (WEIDLICH, 2005, p. 26).

Em linhas gerais, essas entidades sem fins lucrativas realizam atividades complementares às públicas, com o escopo de contribuir com a sociedade na solução de problemas sociais, visando o bem comum.

De acordo com o disposto na Constituição Federal (BRASIL, 1988), para que essas entidades possam gozar da imunidade, faz-se necessário que os requisitos legais sejam atendidos, requisitos estes preconizados pelos artigos 9º, IV e 14 do Código Tributário Nacional, a saber:

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

[...]

IV – cobrar imposto 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;

[...]

Artigo 14 – O disposto na alínea c do inciso 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 (inciso I com redação determinada pela LC 104/2001);

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 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, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (BRASIL, 1966).

Frise-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é o comando que estabelece os requisitos formais que devem ser preenchidos pelos interessados em usufruir os benefícios proporcionados pelas hipóteses de imunidade prevista no art. 150, VI, “c”. (LEWIS, 2011).

Dessa forma, a Carta Política de 1988 (BRASIL, 1988), confere às organizações mencionadas no artigo 150, VI, “c”, a imunidade tributária.

A respeito dos requisitos legais de que trata o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), cabe ressaltar que o artigo 146 do texto constitucional dispõe que: “Cabe à lei complementar: I – [...]; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e III – estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: [...]”.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25/10/1966 (BRASIL, 1966), foi recepcionado pela Carta Política de 1988 (BRASIL, 1988), adquirindo *status* de lei complementar, a ela cabendo, não há como divergir: “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” (RESENDE, 2011).

Deste modo, os requisitos da lei exigidos são aqueles previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), citados acima.

Lewis (2011), a respeito do que dispõe o artigo 146, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), tece alguns comentários sobre a lição de Mizabel Derzi, a saber:

[...] A constituição de 1988, como anterior, condiciona a imunidade das atividades à observância dos ‘requisitos da lei. A norma não tem, portanto, eficácia plena e incontrastável, como recíproca. **O gozo da imunidade depende do preenchimento dos requisitos previstos em lei complementar. À luz da constituição de 1988, não resta dúvida de que somente a lei complementar da União pode cumprir os ditames do art. 150, VI, ‘c’, por força do que estabelece o artigo 146** (DERZI, 1998, p. 11 – grifo nosso).

Seguindo esse raciocínio, entende-se que o legislador constitucional buscou manter a coerência da ordem jurídica e eficácia do seu comando, pois atribuiu à lei complementar o encargo de regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

A respeito da competência da lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, Pestana faz menção ao entendimento de Carvalho (2009) sobre o assunto, a saber:

Em que pese o entendimento contrário de alguns autores, parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte. [...] Neste ponto, a Lei 5.172/66 veicula uma verdadeira norma geral de direito tributário, na sua função reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II) (PESTANA, 2001, p. 86-87 apud CARVALHO, 2009, p. 137).

Assim, uma vez preenchidos os requisitos legais previstos nos artigos 9º e 14 do código Tributário Nacional (Lei Complementar) (BRASIL, 1966), as organizações integrantes do “Terceiro Setor”, neste caso as entidades sem fins lucrativos de educação e de assistência social, gozarão da imunidade tributária.

Cabe ressaltar que a lei complementar, neste caso o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), não pode estender e nem restringir o conteúdo e alcance da imunidade, conforme entendimento de Barreto e Barreto, a saber:

[...] É que a lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar possui natureza meramente declaratória, visto que não poderá restringir o alcance dos preceitos constitucionais. Nesse sentido, prelaciona Roque Antonio Carraza: “[...] tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas, no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências.”

Temos por certo que o art. 14 do CTN respeita as balizas postas pela constituição, o que implica também a conclusão de que, qualquer norma diversa (lei ordinária, decreto, portaria ET.), que venha a estabelecer outros requisitos ou condições, será inconstitucional.

O único veículo legislativo competente para estabelecer os requisitos para que as entidades educacionais e assistenciais façam jus a imunidade é a lei complementar, devendo esta ainda circunscrever-se aos ditames constitucionais, de modo a proporcionar às entidades educacionais e assistenciais o pleno gozo do benefício imunitário (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 27-28).

Destarte, nenhuma outra espécie normativa poderá estabelecer outros requisitos para o reconhecimento da imunidade, cabendo essa atribuição somente à lei complementar, ou seja, ao Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Ad argumentandum, cabe ressaltar que embora aja a previsão legal da imunidade tributária, no artigo 9º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), quanto à vedação da cobrança do imposto sobre 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, considerando para o presente estudo às instituições de educação e de assistência social, a essas entidades não foram dispensadas a prática de atos relacionados com o cumprimento dos deveres instrumentais, ou seja, o cumprimento das obrigações acessórias, que nada mais são senão prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, decorrentes da legislação tributária, conforme disposição legal do artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, urge mencionar o entendimento de Barreto e Barreto sobre o assunto, a saber:

[...] Consoante o disposto no artigo 9º do CTN, a imunidade prevista não dispensa tais entidades da prática de atos, previstos em lei, assecutorios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. Portanto, elas deverão escriturar seus livros fiscais e conservá-los, pelo prazo de cinco anos, bem como apresentar anualmente à Receita Federal declaração de seus rendimentos e de suas despesas (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 51).

A respeito do requisito previsto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), sobre a não distribuição do patrimônio ou de renda das instituições de educação e de assistência social, a que título for, tem-se que o legislador pretendeu que a instituição realize uma boa gestão de seus recursos, onde o lucro não é o objetivo da entidade, o que seria permitido é o investimento de seu “*superávit*” (um ingresso financeiro líquido positivo), ou seja, todos os ingressos financeiros superiores às despesas devem ser investidos na própria finalidade da instituição.

Instituição sem fins lucrativos, para Barreto e Barreto é:

Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio e assim prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade. O que não pode é distribuir lucros. Tem de investir os que obtiver, na execução de seus objetivos (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 64-65).

Deste modo, entidade sem fim lucrativo é toda aquela que não visa o lucro, não tendo por objetivo a distribuição de seus resultados, tampouco o retorno do patrimônio às pessoas que a constituíram.

Importante destacar que o simples fato da contratação de profissionais, bem como aquisição de materiais, equipamentos etc., para a execução das atividades fim e meio da entidade, não representam a distribuição de renda ou de patrimônio, a qualquer título.

Esse é o entendimento de Barreto e Barreto a respeito do assunto, a saber:

[...] No passado, as entidades de benemerência valiam-se de também beneméritas e qualificadas pessoas, as quais dispunham de tempo para, graciosamente, cuidarem dos bens da instituição, eventualmente alcançando resultados equilibrados ou mesmo, positivamente satisfatórios.

Na atualidade, se a instituição possuir patrimônio de grande porte, porém não dispuser de profissionais altamente gabaritados, assistirá ao mingramento e perecimento desses bens, como pena para a imprudência de malbaratar sua fazenda, por falta de gerência capaz e utilização inteligente de recursos.

Para a instituição, portanto, despesas com boa gerência e pagamento de bons profissionais nas atividades fim e meio não representam distribuição de renda ou patrimônio, a qualquer título, mas, sito sim, aplicação de recursos que lhe permitam retornos significativos, incrementadores de seus haveres, e o alcance dos objetivos de benemerência e filantropia a que se propôs (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 81).

Frise-se que o fato de a instituição remunerar dirigentes não é óbice para o reconhecimento da imunidade tributária, desde que seja compatível com o trabalho exercido e valor de mercado, uma vez que a instituição necessita de profissionais para executar suas atividades.

Quanto à remuneração de dirigente e a não remessa de lucros para fora do País, Barreto e Barreto, dispõe que:

A remuneração do dirigente, contudo, deve equivaler aos serviços prestados, sem exorbitâncias, em níveis compatíveis com os valores de mercado, como pondera, em duas passagens, o constitucionalista Roque Carraza: “A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. O que afasta a imunidade é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade.

[...]

Por todo o exposto, estamos percebendo que, se, por exemplo, uma entidade educacional efetuar remessa de lucros para o exterior, já perde o direito

constitucional. O mesmo podemos dizer de uma entidade assistencial que remunerar seus quadros de modo excessivo, fazendo aquilo que se convencionou chamar de ‘distribuição disfarçada de lucros (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 84).

Nessa esteira, também merece destaque o entendimento de Mânica a respeito da possibilidade de remuneração de dirigentes, a saber:

[...] Trata-se da possibilidade de remuneração de dirigentes pelos serviços prestados. Como podemos perceber, o comando constitucional impõe à entidade imune a finalidade não lucrativa, e o Código Tributário Nacional veda a distribuição de parcela de seu patrimônio e de suas rendas. Assim, na disciplina legal da imunidade tributária não encontramos qualquer óbice à remuneração dos dirigentes de instituições imunes, pois a simples remuneração por serviços prestados não configura distribuição de recursos (MÂNICA, 2008, p. 248).

Contudo a Lei Federal n. 9.532, de 10/12/1997 (BRASIL, 1997), com redação dada pela Lei n. 9.718, de 27/11/1998, traz a definição do que venha a ser a expressão “sem fins lucrativos”, estabelecendo como requisito para o reconhecimento da imunidade ao Imposto de Renda, a não remuneração de seus dirigentes, em razão dos serviços prestados, conforme disposição legal do artigo 12, §2º e § 3º, a saber:

Artigo 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.

§ 1º [...]

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

não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998) (BRASIL, 1998).

Conclui-se que, de acordo com a doutrina e legislação infraconstitucional, a expressão “sem fins lucrativos”, mencionada no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), determina que a entidade não pode distribuir os recursos auferidos e deve aplicá-los em sua finalidade social.

Contudo, no que se refere à Lei Federal n. 9.532, de 10/12/1997 (BRASIL, 1997), onde dispõe que para o gozo da imunidade do Imposto de Renda, a entidade não pode remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, para a doutrina esta lei é inconstitucional, uma vez que referida lei não se trata de lei complementar, onde esta é a

competente para estabelecer os requisitos legais para o reconhecimento da imunidade, até porque no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) não há a previsão desse requisito.

Nesse diapasão urge mencionar o entendimento de Mânica sobre o tema, a saber:

Entretanto, a Lei Federal n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabeleceu como requisito para o gozo da imunidade ao Imposto de Renda a não remuneração, por qualquer forma, de dirigentes pelos serviços prestados. Tal determinação não encontra arrimo no dispositivo imunitário constitucional e tampouco na lei complementar que o regulamenta, razão pela qual a doutrina posiciona-se pela inconstitucionalidade. Ao tratar do tema, José Eduardo Soares de Melo assim se pronunciou: “Além desta vedação não encontrar correspondência em nenhum requisito do CTN, é imperioso convir que o pagamento a diretor, ou qualquer espécie de gerente das instituições imunes, não representa nenhuma violação aos preceitos básicos da imunidade, especialmente porque não tipifica distribuição disfarçada de lucros (MÂNICA, 2008, p. 248).

Dessa forma, a remuneração de dirigentes não contraria os requisitos legais para o reconhecimento da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Apenas a título de informação, Segundo Ichihara o Supremo Tribunal Federal decidiu sobre a existência do lucro como óbice à imunidade, a saber:

ESTABELECIMENTO DE ENSINO – Entidade privada – Imunidade tributária – Inadmissibilidade – Previsão no respectivo estatuto de que o lucro obtido ou parte dele seja de alguma forma distribuída aos sócios – Requisito do inc. I do art. 14, do CTN não atendido – Declaração de voto. (STF RT 659/221 apud ICHIHARA, 2000, p. 261).

Neste caso, o lucro não pode ser distribuído aos administradores ou dirigentes, sob pena de a entidade não gozar do benefício da imunidade.

2.6.1 Imunidade sobre o Serviço.

Dispõe o artigo 150, inciso VI, alíneas “c” e § 4º da Constituição Federal de 1988, que:

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

[...]

VI – instituir imposto 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.

[...]

§ 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 ((BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 9º, inciso VI, alínea “c” e 14, § 2º, dispõe o seguinte:

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

[...]

IV – cobrar imposto 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;

[...]

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

[...]

§ 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, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (BRASIL, 1966).

Embora a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social refere-se ao patrimônio, renda e serviços, o presente estudo tratará apenas sobre os serviços prestados por essas entidades.

Primeiramente, cabe ressaltar que as finalidades essenciais, segundo Mânica são:

[...] aquelas que constam do objeto social da entidade e significam “os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, no caso das instituições de educação e de assistência social esses objetivos são, respectivamente, o acesso à educação e à cultura e a prestação de assistência social nas suas diversas modalidades [...]. no mesmo sentido, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, “atividades essenciais [...] são as referidas no objeto social das respectivas entidades, previstas nos seus estatutos ou em seus atos constitutivos (MÂNICA, 2008, p. 258).

Para que a instituição possa gozar da imunidade em relação aos serviços por ela prestados, devem se tratar de serviços relacionados com sua finalidade essencial, ou seja, se se tratar de instituição de educação, a prestação do serviço educacional, ainda que seja remunerado, não enseja a cobrança do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nesse diapasão, merece destaque o entendimento jurisprudencial extraído do Recurso de Apelação n. 0165933-21.2006.8.26.0000, cujo Relator foi o Desembargador Gonçalves Rostey, Órgão Julgador 14ª Câmara de Direito Público, data de julgamento 19/05/2011, data

de registro 20/07/2011, julgado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a saber:

Ementa: IMUNIDADE – ISS – Mandado de Segurança – Exercício de 2006 – Pretensão à reforma da sentença para o fim de reconhecer a imunidade da impetrante quanto ao ISSQN – Admissibilidade – documentos acostados aos autos pela apelante que comprovam se tratar de entidade de educação que faz jus ao benefício da imunidade tributária, previsto no art. 150, VI, alínea “c”, da Constituição Federal e que, portanto, está desobrigada do recolhimento de referido imposto, além de a mesma não haver distribuído lucro – Sentença reformada para reconhecer a imunidade tributária do apelante – recurso provido (SÃO PAULO, 2011).

Contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a renda obtida, pela entidade, com a prestação dos serviços, deve ser investida na consecução da finalidade essencial da entidade, independentemente do referido serviço corresponder ou não com a finalidade essencial, ocorre imunidade do ISS, a saber:

[...] I.S.S. – SESC – Cinema. Imunidade tributária (art. 19, III, “c” da E.C. n. 1/69). Código tributário nacional (art. 14). 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, “c”, da e.c. n. 1/69, **mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.** (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.188 – SP Relator: Ministro Octavio Galotti. 20 de fevereiro de 1990. DJ 16 mar. 1990). (MÂNICA, 2008, p. 276 – grifo nosso).

O mesmo autor (MÂNICA, 2008, p. 276) ainda faz a observação de que a decisão, acima mencionada, foi proferida durante a vigência da Constituição de 1969, a qual não restringia a imunidade somente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com às finalidades essenciais das entidades imunes.

Todavia, após a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o mesmo entendimento foi adotado, onde basta que a renda obtida pela prestação dos serviços seja aplicada nas finalidades essenciais da entidade, segundo o que dispõe o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 155.822-SP, citado por Mânica, a saber:

[...] Imunidade tributária, cf, art. VI, c, serviço social do comércio – SESC. Imposto sobre serviços. Prestação de serviços de diversão pública.
A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta República. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido. (Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 155.822-SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. 20 de setembro de 1994. DJ 02 jun. 1995 (MÂNICA, 2008, p. 276-277).

Ainda sobre o assunto, Mânica menciona outro Recurso Extraordinário sobre a prestação de serviços remunerados referentes a estacionamento de veículos, diversos dos serviços prestados tidos como essenciais, que também é abrangido pela imunidade do ISSQN, a saber:

Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Constituição. Instituição de assistência social. Exigência de imposto sobre serviço calculado sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno da entidade.

Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, **destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade** prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4 – Recurso conhecido e provido. (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 144.900-SP. Reator: Ministro Ilmar Galvão. 22 de abril de 1997. DJ 26 set. 1997) (MÂNICA, 2008, p. 277 – grifo nosso).

Assim, as entidades que exercem atividades, além dos serviços essenciais, desde que a renda obtida seja para investir na prestação desses serviços, estão abrangidas pela imunidade tributária, no caso em comento, em relação ao ISSQN.

2.7 Algumas Considerações sobre o ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Conforme mencionado no subitem 2.1.5, a Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988) consagrou o princípio do federalismo, onde o poder de tributar foi dividido entre os entes políticos: União, Estado, Distrito Federal e Municípios; em total conformidade com as diretrizes estabelecida por ela.

Assim, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não cria tributos, mas sim outorga competência aos entes políticos, para que estes, por meio de leis próprias, editem leis que instituem tributos.

Frise-se que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é de competência municipal, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a saber: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...], III – serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

O Parágrafo 3º do mesmo artigo dispõe que:

Art. 156. [...]

§ 3º – Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

- I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
- II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

No Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o ISSQN estava previsto nos artigos 71 a 73, porém foram revogados pelo Decreto-Lei n. 406/1968 (Normas Gerais de Direito Financeiro aplicáveis ao Imposto sobre Circulação de Mercado).

Editado em 31 de dezembro de 1968, o Decreto-lei n. 406/68 reformulou o ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) e foi reconhecido pela doutrina e jurisprudência como lei complementar, em razão da matéria que tratou. (SANTOS, 2002, p. 45).

Referido Decreto-lei estabeleceu em seu artigo 8º que “o imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fator gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa” (BRASIL, 1968).

Contudo, a lista de serviços do mencionado Decreto-lei sofreu alterações, através da publicação do Decreto-lei n. 834/1969 (BRASIL, 1969), passando para 66 (sessenta e seis) itens; posteriormente, também pela Lei n. 7.192/1984 (BRASIL, 1984), passando para 67 (sessenta e sete itens); e por fim, a Lei Complementar n. 56/1987 (BRASIL, 1987) deu nova redação à lista de serviços, ampliando-a para 100 (cem) itens.

Com o advento da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), o Decreto-Lei n. 406/68 (BRASIL, 1968) foi recepcionado pela nova ordem constitucional, devendo os serviços serem definidos em lei complementar (SANTOS, 2002, p. 23).

O novo texto constitucional, que atribuiu competência aos Municípios para instituir o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, sofreu modificação, segundo o qual são tributados os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar, ou seja, com exceção às operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No que se refere à competência da lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e especificamente sobre o ISSQN, cabe ressaltar o que dispõe os artigos 146, III e 156 III e § 3º da Carta Magna de 1988, a saber:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
[...]

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

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;

Obrigações, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art.239.

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto 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:

I – fixar suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

Conforme disposição do texto constitucional compete à lei complementar estabelecer as normas sobre legislação tributária.

Assim, em 01.08.2003, foi publicada a Lei Complementar n. 116 (LC 116/03) (BRASIL, 2003), a qual trouxe mudanças significativas na legislação referente ao ISS.

A Lei Complementar 116/03 (BRASIL, 2003) tem origem no Projeto de Lei Complementar 1/91 (BRASIL, 1991), que demorou mais de uma década para ser aprovado. Sua aprovação deve ser compreendida dentro de um contexto mais amplo, que envolve o processo de negociação da reforma tributária em andamento no Congresso Nacional e a consequente necessidade de satisfação dos interesses e anseios arrecadatários dos entes tributantes, nesse caso, os Municípios. (PEIXOTO; MARTINS, 2004).

Na referida Lei Complementar (116/2003) (BRASIL, 2003) a prestação de serviços educacionais e de assistência social estão inseridas, respectivamente, nos itens números “08” e “27-01” da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2003.

Dessa forma, faz-se necessário o conhecimento de toda a legislação tributária a respeito da Imunidade, da Competência, das Espécies de Tributos e dos Impostos Municipais, para que o Gestor Público saiba os procedimentos que devem ser adotados diante de um requerimento feito por uma Entidade de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos, com o escopo do reconhecimento da Imunidade Tributária do Imposto Sobre

Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), garantida pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

3. ESTUDO DA IMUNIDADE DO ISSQN (IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA) DO MUNICÍPIO DE ITAPETININGA.

3.1 Metodologias do Estudo de Caso.

O estudo de caso realizado no presente trabalho refere-se ao Município de Itapetininga, Estado de São Paulo, onde foi analisada a legislação municipal (Lei Orgânica Municipal e Código Tributário Municipal) referente ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza e as hipóteses de imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social, Sem Fins Lucrativos, em relação ao referido imposto.

Verificou-se, também, que a terminologia utilizada pelo legislador municipal difere do que dispõe o texto da Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988) e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), pois utilizou o termo “isenção” com o mesmo sentido do termo “imunidade”, porém ambos os termos não têm o mesmo significado, conforme mencionado nos itens 2.2.1 e 2.2.2 do capítulo anterior, razão pela qual foi detectada a necessidade de revisão da legislação municipal para a adequação dos termos acima mencionados, bem como para que as hipóteses de imunidade sejam abordadas de forma uniforme e não em capítulos diversos, como ocorre na legislação municipal.

3.2 Caracterização de Itapetininga (SP).

O presente capítulo refere-se ao estudo da imunidade do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Itapetininga, Estado de São Paulo.

Primeiramente, cumpre tecer algumas informações sobre o Município de Itapetininga.

O vocábulo Itapetininga tem sua origem na linguagem indígena, especificamente no tronco tupi-guarani. Os estudos filológicos referentes ao nome dado à Itapetininga concluem que pode mesmo ter três significados diferentes, conforme constam no site oficial do município (HISTÓRIA..., 2011), a saber: “Itáapé-tinga = caminho das pedras secas ou caminho seco das pedras; Itape-tinga = pedra chata, laje ou lajeado seco; e Itá-pe-tinga = na pedra seca. (HISTÓRIA..., 2011).

Contudo, a tradução considerada mais correta, segundo a opinião dos filologistas que pesquisaram o assunto é o vocábulo “laje seca” ou “enxuta”, onde Itape é uma contração de Itapebe (pedra chata, rasa ou plana) e tininga (seco, seca ou enxuta). (HISTÓRIA..., 2011).

O Município de Itapetininga está localizado na região Sul do Estado de São Paulo, na bacia do Alto – Paranapanema, há 170 Km da Capital; com área da unidade territorial equivalente a 1.792 Km², cuja densidade demográfica é 69,98 (hab/Km²); possui clima Sub Tropical Úmido; apresenta vegetação de campos limpos e cerrados, inexistindo serras. (DADOS..., 2011).

Frise-se que o Município de Itapetininga possui 143.097 habitantes (Seade, 2006 apud INVISTA..., 2011), sendo sede de Região de governo composta por 13 municípios, totalizando uma população de aproximadamente 495 mil pessoas.

A economia do Município de Itapetininga é voltada para a Agropecuária, Indústria e Serviços. (ITAPETININGA..., 2011a).

O Município possui 241 (duzentos e quarenta e um) anos, cuja fundação ocorreu em 05 de Novembro de 1770. (ITAPETININGA..., 2011b).

O Município de Itapetininga também é conhecido como a “Terra das Escolas” e “Terra da Cultura”, pois oferece uma educação de qualidade.

Possui três faculdades particulares, sendo elas: FKB – Fundação Karnig Bazarian, AEI – OSE Faculdades – Associação de Ensino de Itapetininga – Organização Superior de Ensino, e IIES – Instituto Itapetiningano de Ensino Superior; e faculdades públicas, sendo elas: FATEC – Itapetininga – Prof. Antônio Belizandro Barbosa Rezende e a UAB – Universidade Aberta do Brasil – Pólo EAD (Educação à Distância) Chopin Tavares de Lima; além da ETEC – Escola Técnica – Professor Edson Galvão (Agrícola) e das escolas públicas e particulares de Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio.

3.3 Estudo da Imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) das Entidades de Educação e Assistência Social sem Fins Lucrativos do Município de Itapetininga.

O atual chefe do Executivo do Município de Itapetininga é Excelentíssimo Senhor Roberto Ramalho Tavares, e o Vice-Prefeito o senhor Geraldo Miguel de Macedo, cujo mandato encerrará em 2012. (PREFEITO..., 2011); (VICE..., 2011).

A Prefeitura Municipal de Itapetininga está dividida em 14 (quatorze) Secretarias, a saber: de Gabinete, de Governo, de Administração e Finanças, de Planejamento, de Negócios Jurídicos, de Educação, de Saúde, de Trânsito e Cidadania, de Esporte e Lazer, de Promoção Social, de Cultura e Turismo, de Obras e Serviços, de Trabalho e Desenvolvimento e de Agricultura e Meio Ambiente. (PREFEITURA..., 2011).

Contudo, a Secretaria responsável por dirigir e executar as políticas e a administração tributária, fiscal, econômica e financeira do Município é a Secretaria de Administração e Finanças, a qual é administrada pelo Secretário Newton Cavalcanti de Noronha. (SECRETARIA..., 2011).

A estrutura organizacional da Secretaria de Administração e Finanças está dividida em: Assessoria Técnica Administrativa, Departamento de Gestão de Pessoas, Departamento de Gestão Administrativa, Departamento de Gestão de Suprimentos e Contratos, Departamento de Receita, Departamento de Orçamento e Finanças e Departamento de Tecnologia da Informação. (SECRETARIA..., 2011).

Em visita realizada junto ao Setor de Fiscalização do Município de Itapetininga, o qual é vinculado ao Departamento de Receita, na data de 11 de outubro de 2011, foi realizada entrevista com o Chefe do Setor de Fiscalização de Tributos, para o conhecimento do procedimento adotado pelo Município quanto à concessão da Imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), às Entidades sem Fins Lucrativos de Educação e Assistência Social.

Primeiramente, o Chefe do Setor de Fiscalização de Tributos informou que a legislação municipal atual, referente ao ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza), é o Código Tributário Municipal – Lei Complementar n. 13, de 29 de dezembro de 2003 (ITAPETININGA, 2003) e Lei Orgânica do Município de Itapetininga (ITAPETININGA, 2005), as quais seguem o que dispõe a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Apenas a título de informação, antes da edição do Código Tributário Municipal (Lei Complementar n. 13, de 29 de Dezembro de 2003), vigia a Lei Municipal n. 2.360, 21 de Dezembro 1983, contudo, após edição da Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003), foi elaborado o Código Tributário Municipal.

Segundo o que dispõe a Lei Orgânica do Município de Itapetininga, no Título II, em seu artigo 7º, e incisos, compete ao Município:

Art. 7º - Compete ao Município:

- I – legislar sobre assuntos de interesse local;
- II – suplementar a legislação federal e estadual no que couber;
- III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar as suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar e publicar balancetes nos prazos fixados em lei municipal;
- [...]. (ITAPETININGA, 2005).

Observa-se que a Lei Orgânica Municipal (ITAPETININGA, 2005) relaciona os assuntos de competência do Município, seguindo o que dispõe a Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), conforme visto no Capítulo 2, onde foi abordado sobre o Poder de Tributar, o qual foi dividido entre os entes políticos: União, Estado, Distrito Federal e Municípios; em total conformidade com as diretrizes estabelecida pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

Conforme já mencionado no capítulo anterior, a Carta Política de 1988 (BRASIL, 1988) não cria tributos, mas sim outorga competência aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), para que estes, por meio de leis próprias, editem leis que instituem tributos.

É o que acontece com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência municipal, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A Lei Orgânica Municipal de Itapetininga, no Título III, Capítulo III, nos artigos 124 a 131, dispõe sobre os Tributos Municipais.

Contudo o que é relevante para o presente estudo é o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), o qual, segundo o que dispõe o artigo 124, § 6º da Lei Orgânica Municipal (ITAPETININGA, 2005), é isento para os estabelecimentos assistenciais, culturais, educacionais e filantrópicos.

Nesse ínterim, o artigo 127 da referida lei dispõe que a concessão de isenção e de anistia de tributos municipais dependerá de autorização legislativa, aprovada por maioria de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

O que demonstra que a legislação municipal é contraditória, pois primeiro prevê a isenção e posteriormente condiciona a concessão da isenção mediante aprovação da maioria de dois terços da Câmara Municipal, porém essa contradição não é objeto do presente estudo.

Cabe ressaltar, ainda, que a isenção, no caso em comento, no sentido de imunidade, é uma garantia constitucional, onde os requisitos legais para o seu reconhecimento, devem estar previstos na legislação tributária, neste caso o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), sendo que o Código Tributário Municipal (ITAPETININGA, 2003) deve seguir o que dispõe tal legislação.

Frise-se que o termo “isenção” quer dizer “imunidade”, a qual teve sua previsão legal na Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), razão pela qual há a necessidade de revisão do texto da Lei Orgânica Municipal (ITAPETININGA, 2005) para adequação do termo correto, sob pena de gerar dúvidas e consequências indesejáveis à Administração Pública Municipal local, pois ambos os termos possuem significados diferentes, conforme estudado no Capítulo 2.

Enquanto que a Imunidade é uma limitação ao poder de tributar, prevista no artigo 150 e incisos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido, isto é, a autoridade legislativa desobriga o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar tributo (SABBAG, 2003, p. 40).

A isenção decorre sempre de lei, podendo ser ordinária ou complementar, porém nunca terá previsão constitucional, o que a diferencia da imunidade tributária.

O Código Tributário Municipal de Itapetininga (ITAPETININGA, 2003), em seu artigo 2º, estabelece a composição do Sistema Tributário Municipal.

Ainda sobre o Código Tributário Municipal de Itapetininga (ITAPETININGA, 2003), o Título IV, a partir do artigo 84 até o artigo 142, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), o fato gerador, a incidência, a não-incidência, o sujeito passivo, a responsabilidade solidária, a obrigação principal, o local da prestação de serviços e do domicílio fiscal, a base de cálculo, as deduções, a alíquota, o lançamento, o regime de apuração mensal, o regime de lançamento fixo, o regime de estimativa, a retenção na fonte, a forma do recolhimento do imposto, o pagamento e os prazos, as disposições gerais, as isenções, a inscrição, o arbitramento, a arrecadação, as penalidades, as responsabilidades e as reclamações e os recursos.

A respeito da isenção, onde na realidade deveria constar o termo imunidade, conforme já mencionado linhas acima, o artigo 125, inciso I, do Código Tributário Municipal (ITAPETININGA, 2003), dispõe que: “São isentos do imposto: I – as casas de caridade, as sociedades de socorros mútuos e os estabelecimentos de fins humanitários e assistenciais, sem finalidade lucrativa; [...]”

Nota-se que tal dispositivo legal não prevê a hipótese de isenção das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Contudo, o artigo 314, do Código Tributário Municipal, dispõe o seguinte:

Art. 314. São imunes dos impostos municipais:

I – o patrimônio e os serviços da União, dos Estados e respectivas autarquias, cujos serviços sejam vinculados às suas finalidades ou delas decorrentes;

- II – os templos de qualquer culto;
- III – o patrimônio e os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos do artigo 316. (ITAPETININGA, 2003).

Verifica-se que o artigo 314, inciso III, está em consonância com o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), o qual prevê a imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), combinado com o artigo 9º, inciso IV, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Mais uma vez verifica-se a necessidade de revisão do texto do Código Tributário Municipal de Itapetininga (ITAPETININGA, 2003), para que não haja contradição em seus artigos, bem como que aborde cada assunto de forma uniforme e não em capítulos diversos para tratar do mesmo assunto, bem como para adequação dos termos ambíguos, como é o caso do termo utilizado “isenção”, o qual possui o sentido de “imunidade”.

No que se refere ao procedimento para o requerimento da isenção do ISSQN, os artigos 126, 127 e 128 do Código Tributário Municipal de Itapetininga, estabelecem que:

Art. 126. As isenções serão solicitadas em requerimentos acompanhados das provas de que o contribuinte preenche os requisitos necessários à obtenção do benefício.

Art. 127. A documentação apresentada com o primeiro pedido de isenção poderá servir para os demais exercícios, devendo o requerimento em que for pleiteada a renovação do benefício referir-se àquela documentação, juntando as provas relativas ao novo exercício.

Art. 128. As isenções deverão ser requeridas até o último dia útil do mês de dezembro de cada exercício, sob pena de perda do benefício fiscal no ano subsequente.

Parágrafo único. Nos casos de início de atividades, o pedido de isenção deve ser feito por ocasião da concessão da licença de fiscalização de localização. (ITAPETININGA, 2003).

Cabe ressaltar que as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, conforme relatado na entrevista feita com o Chefe do Setor de Fiscalização de Tributos, devem cumprir exatamente o que estabelecem os artigos acima mencionados, para obterem a isenção do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza).

O entrevistado relatou, ainda, que antes da apreciação do requerimento de isenção, é realizada a fiscalização das entidades para averiguação das informações prestadas no requerimento, podendo, inclusive, ser solicitada a apresentação de documentos que comprovem o preenchimento dos requisitos legais para a concessão da isenção.

Segundo ele, as entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, devem ter inscrição Municipal, bem como devem emitir nota fiscal pela prestação do serviço.

Foi informado, ainda, que o requerimento deve ser endereçado ao Prefeito Municipal e protocolizado junto ao setor de protocolo geral, sendo posteriormente encaminhado ao Setor de Fiscalização de Tributos – ISSQN, que, dependendo do caso, encaminhará à Comissão de Isenção para apreciação, a qual poderá solicitar à Secretaria de Negócios Jurídicos um parecer a respeito de algum assunto e/ou esclarecimento de eventual dúvida, para, posteriormente, apresentar um parecer final quanto ao pedido de reconhecimento da isenção.

Os requisitos legais que devem ser atendidos, pelas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no Município de Itapetininga, estão previstos no artigo 316 do Código Tributário Municipal.

Percebe-se que o artigo acima mencionado está em consonância com o artigo 14, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Frise-se que as entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos devem cumprir com as obrigações acessórias, embora sejam imunes ao ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), como por exemplo, emitir nota fiscal.

A Municipalidade, verificando que o requerimento feito pelas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atende os requisitos legais, bem como os documentos que o acompanham, deve reconhecer a garantia constitucional da imunidade, sob pena de enfrentar ações judiciais pelo erro cometido por parte de seus gestores.

Dessa forma, o conhecimento do que dispõe a Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988), o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a Lei Complementar n. 116/2003 (ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) e demais legislações pertinentes ao assunto, é de suma importância, seja para a correta adequação da legislação municipal (Lei Orgânica Municipal e o Código Tributário Municipal), seja para conhecimento dos procedimentos administrativos que devem ser realizados pelos gestores e demais funcionários vinculados à Secretaria de Administração e Finanças e à Secretaria de Negócios Jurídicos, pois terão segurança em suas decisões, evitando-se, assim, ônus ao erário públicos, em razão de eventual erro na prática de seus atos administrativos, no caso em comento, o indeferimento do reconhecimento da imunidade, ante a falta do conhecimento do assunto.

Cabe ressaltar que várias Entidades de Educação e Assistência Social realizam um grande trabalho no Município de Itapetininga, na consecução de Políticas Públicas, permitindo aos seus usuários, o acesso aos serviços públicos, na garantia dos direitos sociais.

É justamente esse o foco das entidades que compõem o “Terceiro Setor”, ou seja, à prestação de serviços em áreas de relevante interesse social e público, os quais deveriam ser

executados pelo Município, através da arrecadação dos impostos, porém, como a demanda é grande, também realiza trabalho de parceria com referidas entidades.

Frise-se que essas entidades podem receber verbas do Governo Federal, Estadual e Municipal, devendo, portanto, participar de convênios e contratos de parcerias com os entes políticos, bem como cumprir com as exigências legais para o recebimento da verba pública para o desenvolvimento e execução de seus projetos sociais.

Conforme já mencionado no Capítulo 2, em razão dessas entidades realizarem trabalhos que deveriam ser executados pelo Estado, nada mais justo do que um tratamento tributário diferenciado, pois a carga tributária é o grande “calo” que aperta a vida financeira das empresas que compõem o “Segundo Setor”, ou seja, àquela que visa o lucro.

O legislador reconheceu que as entidades do “Terceiro Setor”, por realizarem as atividades de interesse público e social, deveriam gozar do benefício da Imunidade Tributária, seja na esfera Federal, seja na Estadual ou na Municipal, onde poderão receber titulações, qualificações e certificados que lhes permitirão o acesso aos repasses públicos para executarem suas atividades institucionais, a celebração de convênios e parcerias com órgãos públicos.

No que se refere aos repasses públicos, estes não serão realizados por várias razões, inclusive quando o Poder Público terceiriza suas atividades, como por exemplo as ONG's que administram cadeias e/ou centro de detenções.

Portanto, o Terceiro Setor não objetiva substituir o Estado (Primeiro Setor), mas agir em parceria não só com ele, mas também com as empresas que visam o lucro (Segundo Setor) para poder alcançar um mundo sustentável, ou seja, economicamente viável, ambientalmente correto e socialmente justo.

A ação estatal direta não tem se revelado suficiente para satisfazer às necessidades públicas, por essa razão os Gestores Públicos encontram grandes desafios para criar mecanismos que estabeleçam o equilíbrio e o bem-estar coletivo, com o escopo de atender às demandas sociais.

Dessa forma, os Gestores Públicos, no caso em voga Municipal, necessitam do conhecimento do grande parceiro que possui, ou seja, do Terceiro Setor, o qual é composto pelas organizações não-governamentais (ONG's), sem finalidade lucrativa, que desenvolvem serviços de interesse público, como ocorre na cidade de Itapetininga/SP, onde existem várias entidades que realizam trabalhos voltados ao atendimento das demandas sociais, seja na área da educação, da saúde, de assistência social, etc.

Importante destacar, que as entidades sem fins lucrativas, ou seja, as ONG's (Organizações não-Governamentais), devem cumprir com os requisitos legais, não só em relação à legislação mencionada linhas acima, como, também, nas demais legislações a respeito de titulações e certificações no que se refere ao certificado de utilidade pública, tanto na esfera Federal, Estadual ou Municipal, pois transparecerá idoneidade, onde tanto pessoas físicas, como pessoas jurídicas e o Poder Público terão confiabilidade na execução das Políticas Públicas e Projetos Sociais realizados por tais entidades, e, com isso, conseguirão o apoio da sociedade em geral, para realizar seus trabalhos visando o bem-estar coletivo.

Assim, uma boa Gestão Pública Municipal sabe identificar quais são as demandas sociais existente no município, criando Políticas Públicas que visam o atendimento dessas demandas, seja executando-as diretamente ou por meio dos parceiros que compõem o Terceiro Setor, com eficiência na aplicação dos recursos públicos, a produzir o resultado almejado, ou seja, a consecução do bem comum.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

A presente monografia teve como objetivo principal o estudo da imunidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) das entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, evidenciando os requisitos legais para o seu reconhecimento.

Primeiramente, foram tecidos comentários sobre o Sistema Tributário Nacional, o que é o Direito Tributário, o conceito de tributo e suas espécies, fazendo um breve relato a respeito do que venha a ser a Relação Jurídico-Tributária, os Princípios Constitucionais Tributários, para que os Gestores Públicos tenham um pouco do conhecimento da área da Gestão Tributária.

Também foram abordadas questões sobre o chamado “Terceiro Setor”, composto pelas entidades sem fins lucrativos, que realizam atividades que deveriam ser executadas pelo “Primeiro Setor”, ou seja, o Estado, através da arrecadação dos tributos que são pagos pela sociedade, visando à garantia dos direitos sociais, previstos na Carta Política de 1988.

Em razão de essas entidades desenvolverem atividades que deveriam ser executadas exclusivamente pelo Estado, o legislador reconheceu que seria adequado um tratamento tributário diferenciado a essas entidades, estabelecendo a hipótese da Imunidade Tributária dos impostos previstos na Carta Magna de 1988. (BRASIL, 1988).

Assim, verificou-se, que as entidades sem fins lucrativos gozam de benefícios fiscais pelo fato de exercerem funções tidas como públicas e complementares às funções do Estado, razão pela qual foram mencionados comentários sobre “Políticas Públicas”, “Estado de Bem-Estar Social” e “Terceiro Setor”.

Procurou-se mencionar, também, a legislação aplicável ao tema abordado, para que fosse possível compreender a Imunidade Tributária do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza), no caso em comento às entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, mostrando a importância da adequação da legislação municipal ao que dispõe a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), bem como o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Por fim, foram estudados os requisitos legais que devem ser preenchidos pelas entidades sem fins lucrativos, de educação e de assistência social, para que a garantia constitucional da imunidade seja reconhecida, e, com isso, as entidades que compõem o Terceiro Setor, possam realizar suas atividades sem o ônus da carga tributária, dando, assim, continuidade nos trabalhos que visam à garantia dos direitos sociais dos cidadãos; bem como

trazer o conhecimento da área de Gestão Tributária, aos Gestores Públicos, para que a Municipalidade não enfrente ações judiciais em razão do não reconhecimento da imunidade, pela falta de conhecimento da legislação aplicável.

Nesse contexto, visou-se trazer informações a respeito dos procedimentos adotados pelo Setor de Fiscalização de Tributos, do Município de Itapetininga, quanto ao reconhecimento da imunidade tributária do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), bem como uma comparação da legislação municipal com o disposto na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), onde foi constatada a necessidade de revisão do texto da legislação municipal (Lei Orgânica do Município e Código Tributário Municipal), haja vista a identificação da aplicação do termo “isenção” para os casos de imunidade tributária, sendo que cada termo possui significado diferentes.

Verificou-se, também, que a legislação municipal aborda o tema “isenção”, que na realidade trata-se de imunidade tributária, de forma não uniforme, ou seja, dispõe sobre o mesmo assunto em artigos e capítulos diversos, razão pela qual também necessita de revisão contextual para que não haja dúvidas e consequências indesejáveis à Administração Pública Municipal local.

Deixa-se como sugestão para a elaboração de novos trabalhos sobre o tema da Imunidade das Entidades sem Fins Lucrativos, a Imunidade Tributária do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), onde será estudado mais um imposto de competência Municipal; bem como o estudo do papel que as Entidades, que compõem o Terceiro Setor, desenvolvem nos Municípios, em complementação ao serviço público oferecido à sociedade.

O tema abordado no presente trabalho, de suma importância para a Secretaria de Administração e Finanças de qualquer Municipalidade, poderá ser aprofundado através do estudo do “Terceiro Setor” e das Entidades sem Fins Lucrativos, como sugestão para trabalhos acadêmicos futuros.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Constituição da república federativa do Brasil de 1988. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 8 de setembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0834.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 10 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

BRASIL. Lei complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, 15 de dezembro de 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp56.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984. Inclui na Lista de Serviços a que alude o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 os prestados pelos profissionais autônomos de Relações Públicas. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, 5 de junho de 1984. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7192.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, DF, 7 dez. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8742.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Presidência da República. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.** Brasília, 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 18 set. 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHITTISTER, Joan D. **OSB, sabedoria que brota do cotidiano: viver a regra de São Bento hoje**. Juiz de Fora: Subiaco, 2004.

COELHO, Ricardo Corrêa. **Estado, governo e mercado**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: CAPES; UAB, 2009.

DADOS gerais. **Prefeitura de Itapetininga**. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/dados-gerais>>. Acesso em: 21 out. 2011.

DERZI, M. A. M. A Imunidade das instituições de educação e assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2

HISTÓRIA do Município. **Prefeitura de Itapetininga**. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/municipio>>. Acesso em: 21 out. 2011.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

INVISTA em Itapetininga. **Prefeitura de Itapetininga**. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/invista-em-itapetininga>>. Acesso em: 21 out. 2011.

ITAPETININGA – SP. Dados básicos. **IBGE Cidades**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/painel/painel.php?codmun=352230#>>. Acesso em: 21 out. 2011a.

ITAPETININGA-SP. Terra da cultura. Disponível em: <http://www.nossosaopaulo.com.br/Reg_08/Reg08_Itapetininga.htm>. Acesso em: 21 out. 2011b.

ITAPETININGA. **Lei complementar nº 13, de 29 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre a consolidação e atualização da legislação tributária vigente, instituindo penalidades, alterando alíquotas e disciplinando outras providências. Itapetininga, 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/transparencia/biblioteca/34/Codigo%20Tributario%20Itapetininga.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2011.

ITAPETININGA. **Lei orgânica do município de Itapetininga**. 3. ed. Itapetininga, 05 de abril de 1990. Disponível em: <http://www.camaraitapetininga.sp.gov.br/camara/index/conteudo.php?filtro=item&item_id=12>. Acesso em: 25 out. 2011.

LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. **Terceiro setor, políticas públicas e tributação.** Disponível em: <http://www.lewis.adv.br/download/artigo_terceiro_setor_politicas_publicas_tributacao.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2011.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática.** Belo Horizonte: Forum, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOUSSALEM, Márcia. **Associação privada sem fins econômicos: da filantropia à cidadania.** São Paulo: Plêiade, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Orgs.). **ISS lei complementar 116/2003.** Curitiba: Juruá, 2004.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da imunidade tributária.** Guarulhos, SP: Parma, 2001.

PREFEITO: Roberto Ramalho Tavares. **Prefeitura de Itapetininga.** Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/prefeito>>. Acesso em: 25 out. 2011.

PREFEITURA de Itapetininga. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/>>. Acesso em: 25 out. 2011.

RESENDE, Tomáz de Aquino. **Imunidade tributária e isenções de impostos.** Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/17%20-%20IMUNIDADE%20TRIBUTARIA%20E%20ISEN%C3%87%C3%95ES%20DE%20IMPOSTOS.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2011.

ROCHA, Sílvio Luis Ferreira da. **Terceiro setor: temas de direito administrativo.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

RUA, Maria das Graças. **Políticas públicas.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: CAPES; UAB, 2009.

RUFINO, Juraci Rufino. **Isenção e imunidade tributárias: qual a natureza Jurídica?.** Disponível em: <<http://www.uj.com.br/online/forum/Default.asp?action=discussao&codfor=1600&coddid=3171>>. Acesso em: 18 set. 2011.

SABBAG, Eduardo. **Elementos de direito tributário.** São Paulo: Siciliano Jurídico, 2003.

SANTOS, Angelita de Almeida Vale Ailton. **ISS comentários e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2002.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação n. 994.07.185437-5 ou 637.342.5/9-00**. Relator Torres de Carvalho. Data de Julgamento: 21/06/2010, Data de Registro: 02/07/2010. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=3436018B9CD6695E13C4BEE312BFFDF3>>. Acesso em: 17 set. 2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação 9088994.46.2003.8.26.000**. Relator João Alberto Pizarini. Data de Julgamento: 11/08/2011, Data de Registro: 01/09/2011. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=AF3B06160C8A7A8C12BEAC385D3C78DB>> Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Acórdão 53.008-5/8-00**. Relator Desembargador Osvaldo Capraro. Data de Julgamento: 14/09/2006, Data de Registro: 08/11/2006. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Recurso de Apelação n. 0165933-21.2006.8.26.0000**. Relator Desembargador Gonçalves Rostey. Data de julgamento 19/05/2011, Data de registro 20/07/2011. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=02414836B3CCD06464414F24EDC6746F>>. Acesso em: 01 out. 2011.

SECRETARIA de administração e finanças: secretário: Newton Cavalcanti de Noronha. **Prefeitura de Itapetininga**. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/administracao-financas>>. Acesso em: 25 out. 2011.

SILVA, Maria das Graças Bigal Barbosa da; SILVA, Ana Maria Viegas da. **Terceiro setor: gestão das entidades sociais: (ONG – Oscip – OS)**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SOUZA, Dileno Dustan Lucas de. **Movimentos sociais, ONGs e educação: um estudo de caso**. Aparecida, SP: Ideia & Letras, 2009.

VICE prefeito: Geraldo Miguel de Macedo. **Prefeitura de Itapetininga**. Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/vice-prefeito>>. Acesso em: 25 out. 2011.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. **Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos: disciplina legal e constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ANEXOS

Anexo A – Lei Orgânica do Município de Itapetininga, 3ª Edição, Revista e Atualizada, 2005.

[...]

**TÍTULO II
DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL**

Art. 7º Compete ao Município:

- I – legislar sobre assuntos de interesse local;
- II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;
- III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar as suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei municipal;

[...]

**CAPÍTULO III
DOS TRIBUTOS MUNICIPAIS**

Art. 124. Compete ao Município instituir os seguintes tributos:

- I – imposto sobre:
 - a) propriedade predial e territorial urbana;
 - b) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição;
 - c) vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; e
 - d) serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar federal;
 - II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;
 - III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas; e
 - IV – contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (CIP). (Inciso incluído pela Emenda nº 15, de 7 de abril de 2003.)
- § 1º O imposto previsto na alínea a), do inciso I, deste artigo, poderá ser progressivo nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.
- § 2º O imposto previsto na alínea b), do inciso I, deste artigo, não incide sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.
- § 3º Os impostos de que tratam as alíneas a) e d), do inciso I, deste artigo, não incidirão sobre o patrimônio e os serviços dos templos de qualquer culto.
- § 4º O disposto no parágrafo anterior aplica-se aos imóveis destinados ao culto, ao uso dos responsáveis pelo culto e às atividades assistenciais e pastorais exercidas gratuitamente pela entidade religiosa.

§ 5º O disposto no parágrafo terceiro alcança apenas os serviços relacionados com o culto e com as atividades assistenciais e pastorais exercidos gratuitamente pela entidade religiosa.

§ 6º Ficam isentos dos tributos municipais os estabelecimentos assistenciais, culturais, educacionais e filantrópicos. (Parágrafo acrescentado pela Emenda nº 9, de 19 de novembro de 1999.)

Art. 125. A administração tributária é atividade vinculada, essencial ao Município, e deverá estar dotada de recursos humanos e materiais necessários ao fiel exercício de suas atribuições, principalmente no que se refere a:

I – cadastramento dos contribuintes e das atividades econômicas;

II – lançamento dos tributos;

III – fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias; e

IV – inscrição dos inadimplentes em dívida ativa e respectiva cobrança amigável ou encaminhamento para cobrança judicial.

Art. 126. O Município poderá criar colegiado constituído paritariamente por servidores designados pelo Prefeito e contribuintes indicados por entidades representativas das categorias econômicas e profissionais, com atribuição de decidir, em grau de recurso, as reclamações sobre lançamentos e demais questões tributárias.

Art. 127. A concessão de isenção e de anistia de tributos municipais dependerá de autorização legislativa, aprovada por maioria de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Art. 128. A remissão de créditos tributários somente poderá ocorrer nos casos de calamidade pública ou notória pobreza do contribuinte ou nos casos de créditos tributários de pequeno valor, devendo a lei municipal que a autorize ser aprovada por maioria de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Art. 129. A concessão de isenção, anistia ou moratória não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfaça ou deixou de satisfazer as condições, não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para sua concessão.

Art. 130. É de responsabilidade do órgão competente da Prefeitura a inscrição em dívida ativa dos créditos provenientes de impostos, taxas, contribuição de melhoria e multas de qualquer natureza, decorrentes de infrações à legislação tributária, com prazo de pagamento fixado pela legislação ou por decisão proferida em processo regular de fiscalização.

Art. 131. Ocorrendo a decadência do direito de constituir o crédito tributário, ou a prescrição da ação para cobrá-lo, abrir-se-á inquérito administrativo, para apurar as responsabilidades na forma da lei.

Parágrafo único. A autoridade municipal, qualquer que seja seu cargo, emprego ou função, e independentemente do vínculo que possuir com o município, responderá civil, criminal e administrativamente pela prescrição ou decadência ocorrida sob sua responsabilidade, cumprindo-lhe indenizar o Município do valor dos créditos prescritos ou não lançados.

Anexo B – Código Tributário Municipal – Lei Complementar nº 13, de 29 de Dezembro de 2003.

[...]

**LIVRO I
TÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO MUNICIPAL**

Art. 2º Compõe o sistema tributário do município:

I – os impostos:

- a) sobre a Propriedade Territorial Urbana;
- b) sobre a Propriedade Predial Urbana;
- c) sobre a Transmissão de Bens Imóveis; e
- d) sobre os Serviços de Qualquer Natureza;

II – as taxas:

- a) decorrentes de efetivo exercício de poder de polícia administrativa;
 - 1) de licença de fiscalização de localização;
 - 2) de licença de fiscalização de funcionamento e controle;
 - 3) de licença especial para funcionamento em caráter eventual e por ocasiões festivas;
 - 4) de licença para exercício de comércio eventual ou ambulante no território do município;
 - 5) de licença para execução de obras particulares;
 - 6) de licença para anúncios;
 - 7) de licença para estacionamento em vias e logradouros públicos municipais;
 - 8) de licença de fiscalização sanitária; e
 - 9) de licença de ocupação de áreas em logradouros públicos.
- b) decorrentes da utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição:
 - 1) de limpeza pública;
 - 2) de conservação de vias e logradouros públicos; e
 - 3) de combate a sinistros;
 - c) de expediente.

III – as Contribuições de Melhoria.

Art. 3º Os demais serviços, cuja natureza não comportem a cobrança de taxas, serão discriminados em lei especial, que instituirá o regime de preços públicos, não submetidos à disciplina jurídica dos tributos.

Parágrafo único. O Executivo, mediante decreto, estabelecerá os preços públicos para os serviços prestados sob esse regime.

[...]

DAS ISENÇÕES

Art. 125. São isentos do imposto:

I – as casas de caridade, as sociedades de socorros mútuos e os estabelecimentos de fins humanitários e assistenciais, sem finalidade lucrativa;

II – as pessoas físicas;

a) reconhecidamente pobres, sem estabelecimento fixo;

III – a prestação de assistência médica e odontológica em ambulatórios ou gabinetes mantidos por estabelecimentos comerciais ou industriais, sindicatos, sociedades simples e entidades de classe profissional, sem fins lucrativos, desde que se destine exclusivamente no atendimento de seus empregados e associados e não seja explorada por terceiros;

IV – a diversão pública com fins beneficentes.

V – as micro-empresas que tiverem receita bruta mensal igual ou inferior a R\$ 700,00 (setecentos reais), com atendimento a legislação específica da micro-empresa em vigor.

Parágrafo único. Nos casos relacionados ao Inciso IV as isenções deverão ser requeridas com uma antecedência mínima de 10 (dez) dias da data de realização dos respectivos eventos.

Art. 126. As isenções serão solicitadas em requerimentos acompanhados das provas de que o contribuinte preenche os requisitos necessários à obtenção do benefício.

Art. 127. A documentação apresentada com o primeiro pedido de isenção poderá servir para os demais exercícios, devendo o requerimento em que for pleiteada a renovação do benefício referir-se àquela documentação, juntando as provas relativas ao novo exercício.

Art. 128. As isenções deverão ser requeridas até o último dia útil do mês de dezembro de cada exercício, sob pena de perda do benefício fiscal no ano subsequente.

Parágrafo único. Nos casos de início de atividades, o pedido de isenção deve ser feito por ocasião da concessão da licença de fiscalização de localização.

[...]

TÍTULO IV **Das Imunidades**

Art. 314. São imunes dos impostos municipais:

I – o patrimônio e os serviços da União, dos Estados e respectivas autarquias, cujos serviços sejam vinculados às suas finalidades ou delas decorrentes;

II – os templos de qualquer culto;

III – o patrimônio e os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos do artigo 316.

§ 1º O disposto no inciso I, deste artigo não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o prominente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º O disposto neste artigo não exclui a atribuição por lei, às entidades nele referidas da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não dispensa da prática de atos previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

Art. 316. O disposto no inciso III, do artigo 314, subordina-se à observância dos seguintes requisitos, pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 2º, do artigo 314, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso III, do artigo 314, são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constituídos.

[...].