



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2021.0000245410

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 2300692-91.2020.8.26.0000, da Comarca de Campinas, em que é agravante IRMANDADE DE MISERICÓRDIA DE CAMPINAS, é agravado MUNICÍPIO DE CAMPINAS.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente) E BURZA NETO.

São Paulo, 31 de março de 2021.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

Relator

Assinatura Eletrônica

VOTO N° 20251/2021

18ª Câmara de Direito Público

AGRAVO DE INSTRUMENTO n° 2300692-91.2020.8.26.0000

AGRAVANTE: Irmandade de Misericórdia de Campinas

AGRAVADA: Prefeitura Municipal de Campinas

AGRAVO DE INSTRUMENTO – ISS – Exceção de pré-executividade – Entidade que afirma fazer jus à imunidade tributária – Cobrança que não recai sobre a condição de contribuinte, mas de responsável tributário – Art. 14 da Lei Municipal 12.392/05 – Arts. 9º e 128 do CTN que preveem a possibilidade da responsabilidade tributária para entidades que fazem jus à imunidade – Nulidade da CDA não configurada, necessária dilação probatória para comprovar prejuízo à defesa e ao contraditório – Recurso NÃO PROVIDO.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela Irmandade de Misericórdia de Campinas contra a decisão de fls. 345/348, que rejeitou a exceção de pré-executividade oposta em execução fiscal ajuizada pelo Município de Campinas para cobrança de ISS sobre serviços tomados, relativos aos exercícios de 2016 a 2018.

Inconformada, a agravante busca a reforma da decisão para acolhimento da sua exceção de pré-executividade e extinção da execução fiscal. Argumenta tratar-se de entidade que faz jus à imunidade tributária, na condição de entidade beneficente sem fins lucrativos. Também alega que a CDA é nula, pois não foram discriminados os serviços pelas quais estariam sendo tributados, o que apresenta violação ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa.

Requer também a concessão dos benefícios da gratuidade da justiça.

O recurso foi processado com a concessão de justiça gratuita (fls. 83/84).

Contraminuta às fls. 89/102, impugnando a gratuidade de justiça.

É o relatório.

Preliminarmente, a gratuidade de justiça foi concedida exclusivamente para o processamento do recurso de agravo de instrumento e será oportunamente objeto de avaliação pelo Juízo *a quo*.

No que tange à imunidade *sub judice*, assim dispõe a Constituição Federal:

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

(...)

*VI - instituir **impostos** sobre:*

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

(...)

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.” (grifei)

A imunidade, que é limitação constitucional ao poder de tributar, representa delimitação negativa da competência tributária e refuta a incidência das exações¹.

No caso da imunidade *sub judice*, em que pese ter aplicabilidade direta e imediata, é norma constitucional de **eficácia contida**, segundo a classificação do renomado constitucionalista José Afonso da Silva.

Dessa forma, a eficácia fica sujeita ao cumprimento dos *requisitos da lei* para que se operem todos os seus efeitos. Esta imunidade condicionada (ou não autoaplicável) depende de acréscimo normativo, que é aquele disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional (status de lei complementar) e elenca os seguintes requisitos:

¹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4ª Ed. P. 283.

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

Portanto, a benesse constitucional concedida às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos², é subordinada às obrigações legalmente impostas.

Por sua vez, conforme se depreende dos autos, a cobrança do ISS não recai sobre a agravante na condição de contribuinte, mas de responsável tributário, nos termos do art. 14, III da Lei Municipal 12.392/05, que dispõe:

“São responsáveis pelo crédito tributário decorrente do ISSQN, estando obrigados ao pagamento integral e atualizado do imposto e demais acréscimos legais, quando o imposto for devido neste Município” (...)

III as pessoas jurídicas abaixo relacionadas, tomadoras ou intermediárias de todos os serviços da lista anexa, com exceção daqueles previstos nos subitens 4.22 e 4.23: (...)

i) os hospitais;”

Destarte, o presente caso apresenta particularidades capazes de afastar o reconhecimento da imunidade tributária, mormente em razão do imposto discutido ser o ISS. Consoante entendimento do C. STF, a imunidade não se aplica às hipóteses de responsabilidade ou substituição tributária. Confira-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE

² Hugo de Brito Machado explica que “a expressão *sem fins lucrativos* quer dizer que a instituição imune não pode ser fonte de lucros para os seus sócios ou instituidores. Deve aplicar todos os seus recursos no desenvolvimento de suas próprias atividades”.

ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. **Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto.** Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 202.987, 2ª Turma, Rel. Min.Joaquim Barbosa, julgado em 30/06/2009). (g.n)

Ainda, como bem pontuado pelo Juízo a quo, em sua decisão agravada, (fls. 347),

“o artigo 128 do CTN estabelece: "Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

A Lei Municipal nº 12.392/2005, por sua vez, elencou no artigo 14 as hipóteses de responsabilidade tributária. Assim, a imunidade tributária não impede que a lei atribua às entidades imunes a responsabilidade pelo recolhimento do ISS incidente sobre os serviços prestados a elas por terceiros.”

Desta forma, o Magistrado apontou corretamente que a lei específica municipal previu a possibilidade da responsabilidade tributária

para o tomador de serviços (ISS). Cumpre ainda destacar que o CTN, em seu artigo 9º, prevê a possibilidade da responsabilidade tributária para entidades que fazem jus à imunidade, nos seguintes termos:

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

Portanto, mesmo entidades imunes não se eximem da possibilidade de serem indicados como responsáveis tributários por lei específica, quando se colocam como tomadores de serviços para fins de recolhimento de ISS, o que impede para o caso específico o reconhecimento da imunidade tributária.

Por sua vez, observo que, ainda que no passado eu tenha tido o entendimento de que a ausência da discriminação dos serviços tributados violava a defesa e o contraditório, inviabilizando a subsunção do fato gerador à hipótese de incidência e a verificação de estarem as atividades previstas ou não na Lista Anexa da Lei Complementar 116/03, desde então compreendo que tal prejuízo deve ser efetivamente comprovado, através de maior dilação probatória, em virtude de cada caso específico:

Com efeito, o art. 202 do CTN estabelece que:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos coresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do

livro e da folha da inscrição”.

Por seu turno, o § 5º do art. 2º da Lei nº 6830/80 prescreve que:

“§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio e residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. § 6º - A Certidão de Dívida ativa conterá os mesmos elementos do termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.”

Da simples leitura das CDAs, conclui-se que elas atendem às exigências legais: as certidões de dívida ativa individualizam os valores de cada uma das parcelas do débito e dos seus respectivos encargos legais (correção, juros e multa); identificam a data de vencimento e a data de inscrição em dívida ativa de cada uma delas; mencionam tratar-se de débitos de ISS (cobrados na qualidade de tomador dos serviços tributados o que, ademais, é de pleno conhecimento da agravante); e, por fim, apresentam o fundamento legal da dívida e de seus acréscimos legais.

Eventual comprovação de violação da defesa e do contraditório só poderiam, portanto, ser comprovados mediante dilação probatória, incabível na estreita sede da exceção de pré-executividade.

Ante o exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO** ao recurso

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO