



**Acórdão nº 8.555**

Sessão do dia 08 de dezembro de 2005.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 7.358**

Recorrente: **ARTE CONTRATO ASSESSORIA & MARKETING CULTURAL LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E**

**JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relatora: Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

Designado para redigir o voto vencedor da preliminar: Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

**ISS – NÃO CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO**

*Pode o Conselho de Contribuintes conhecer a parte do recurso relativa à multa, ainda que somente sustentada na instância recursal, em atenção ao princípio da legalidade objetiva. Preliminar rejeitada. Decisão por maioria.*

**ISS – PROPAGANDA INSTITUCIONAL**

*As receitas de patrocínio configuram propaganda institucional, enquadrada no inciso LXXXV, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, com redação da Lei nº 1.194/87. Recurso voluntário parcialmente provido. Decisão por maioria.*

**ISS – PENALIDADE**

*Correta a aplicação da penalidade prevista no artigo 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei nº 691/84, quando as receitas tributáveis são apuradas exclusivamente da escrituração contábil do contribuinte. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**





## R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 92/95, que passo a transcrever:

“Trata-se da análise de recurso voluntário referente ao Auto de Infração nº 98.615, de 15 de julho de 2003.

### DOS FATOS E DO DIREITO

O Auto de Infração nº 98.615 de 15 de julho de 2003, corresponde à verificação de que o Contribuinte não recolheu o ISS devido pela prestação de serviços de veiculação de publicidade (patrocínio) realizados no período de AGO/98 a DEZ/02, tributáveis à alíquota de 3%, nos termos do art. 8º, inciso LXXXVI da Lei 691/84, sendo o débito apurado, em valor histórico, de R\$ 87.589,44, conforme Quadro Demonstrativo, parte integrante da autuação. Apuração feita pelo exame dos livros Diário e Registro de Apuração do ISS. Infringência: art. 44 da Lei 691/84. Penalidade: art. 51, inciso I, item 5, alínea “a” da Lei 691/84 (90% do valor do imposto devido).

A Recorrente apresentou impugnação ao lançamento, em 14/08/03, às fls. 09/10, alegando em resumo, que:

- Os recursos obtidos pela empresa transitam pela conta Caixa/Banco com a finalidade específica de cobrir os custos do projeto cultural, do qual é a proponente, não transitando pelo seu resultado. Não se caracterizando tais valores como receitas de prestação de serviços, não ocorre o fato gerador para a cobrança do ISS;
- Os valores são obtidos mediante a voluntariedade e não como resultado de cobrança de um serviço prestado, não integrando a base de cálculo do ISS;
- A operação não se caracteriza como um fato de natureza comercial, mas sim de natureza sócio-cultural;
- A afirmação de que patrocínio é igual a veiculação de publicidade é o mesmo que dizer de as empresas patrocinadoras contratarem nossa empresa como agência de propaganda, o que é puro sofisma.





**Acórdão nº 8.555**

Ao final, a Recorrente pediu o cancelamento do Auto de Infração.

O Fiscal de Rendas autuante informou, às fls. 19, em resumo, que, ao examinar os contratos de patrocínio firmados com as empresas Embratel, Petrobrás e Eletrobrás (fls. 20/47), constatou que os desembolsos de patrocínio, sob o abrigo ou não de incentivos fiscais, exigem sempre como contrapartida a veiculação do nome, marca ou logotipo do patrocinador, nos cartazes, palco, bilhetes de ingresso etc., estando a previsão de incidência do ISS sobre tais receitas no art. 8º, inciso LXXXVI, à alíquota de 3%, de acordo com o art. 33, inciso II, item 3, todos da Lei 691/84.

Em 08/10/04, às fls. 64/76, a Recorrente apresentou recurso voluntário no qual, em resumo, alega:

- A Recorrente apresenta aos órgãos federais, estaduais e municipais competentes projetos próprios (cujo objetivo é a realização de atividades de caráter cultural) que, uma vez aprovados, permitem a captação de recursos de terceiros para o seu desenvolvimento;
- Esta verba não é incorporada à receita da Recorrente, pois é utilizada – e somente poderia ser utilizada, sob pena de graves sanções penais e administrativas – exclusivamente para executar os projetos previamente aprovados;
- Todos os recursos transferidos pelos patrocinadores aos projetos são depositados diretamente em contas correntes abertas e vinculadas exclusivamente a cada um dos projetos, havendo rigoroso controle contábil, por parte dos órgãos da administração pública, e prestação de contas, por parte da Recorrente;
- A autoridade autuante considerou que a totalidade das parcelas de financiamento dos projetos culturais deveria ser tributada, bem como que a atividade exercida pela Recorrente deveria ser equiparada à veiculação de publicidade;
- Os valores transferidos para as contas correntes dos projetos culturais administrados pela Recorrente não constituem receitas de serviços, mas o financiamento do próprio projeto cultural;
- As finalidades do patrocínio podem ser múltiplas: podem ser, além da de divulgar nomes, marcas, símbolos etc. – o que se assemelharia com a publicidade – o próprio gozo do incentivo fiscal em questão ou, ainda, o desejo de realizar um evento, culturalmente relevante para o meio social do contribuinte;





**Acórdão nº 8.555**

- É arbitrária a pressuposição de que a finalidade do patrocínio seria sempre e puramente promocional;
- Ainda que o patrocínio de projetos culturais guarde alguma semelhança com a publicidade, pois em ambos os casos há a divulgação de um nome, uma marca ou um símbolo, a presença do financiamento de uma atividade cultural reconhecida como de interesse público e fomentada pela própria administração constitui o dado relevante que distingue tal atividade da mera publicidade, em que há simples divulgação de um determinado nome ou produto;
- A publicidade é contrato de interesse meramente privado e que não se submete a qualquer forma de controle ou ingerência do Poder Público, ao passo que a Administração de projetos culturais incentivados, que recebem verbas a título de patrocínio, é atividade que, embora exercida por empresas particulares (por delegação), tem regime jurídico de direito administrativo, pois se submete, integralmente, tanto aos princípios fundamentais da Administração Pública quanto ao controle de legalidade da Administração Direta e do Tribunal de Contas;
- No contexto dos serviços de concepção e execução de projetos culturais próprios, a atividade de divulgação dos projetos representa apenas uma das várias etapas necessárias para a plena e correta realização dos mesmos, tal como aprovado pela Administração;
- Considerando que os patrocinadores podem destacar, integral ou parcialmente, o valor pago a título de patrocínio de projetos culturais incentivados da base de cálculo do imposto devido à União, aos Estados e aos Municípios, os recursos dos projetos são, tecnicamente, renda da pessoa jurídica de direito público que concede os incentivos, de modo que não podem ser tributados tendo em vista o disposto no art. 150, VI, “a”, da Constituição de 1988;
- Ainda que fosse possível considerar ter havido serviço de veiculação de publicidade, a base de cálculo do imposto só poderia ser o preço do serviço prestado, ou seja, o preço eventualmente cobrado pela Recorrente para realizar o projeto cultural e não o custo total do projeto, conforme estabelecem o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 e o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03;
- O parágrafo único do art. 27 da Lei 691/84 (CTM) permite que todos os bens e serviços adquiridos de terceiros sejam integralmente deduzidos da base de cálculo do ISSQN, bastando, para tanto, que estejam individualizados e demonstrados na prestação de contas;





**Acórdão nº 8.555**

- Os bens e serviços adquiridos de terceiros para a realização dos projetos foram todos, individual e detalhadamente, especificados nas prestações de contas dos referidos projetos, prestações essas que, sem exceção, foram aprovadas pelos órgãos administrativos federais (Capa de Documentos – legenda B), estaduais (Capa de Documentos – legenda C) e municipais (Capa de Documentos – legenda A) competentes, de modo que a base de cálculo do ISS, se por hipótese o imposto fosse devido, não compreenderia essas despesas;
- Foram consignados no Auto de Infração valores de “resgate de fundos”, “estornos bancários” e outros valores indevidamente depositados nas contas dos projetos, mas que foram devidamente estornados (Capa de Documentos – legendas D, E e F);
- O Fiscal de Rendas aplicou, equivocadamente, a multa de 90%, prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, ao invés da multa de 60%, cabível quando a falta de pagamento decorre de erro na determinação da base de cálculo, prevista no art. 51, inciso I, item 2, alínea “d”;
- Considerando que a imposição de multa pressupõe a prática de um ato ilícito, cuja responsabilidade possa ser imputada ao contribuinte, lembra que os procedimentos adotados pela Recorrente, em sua praxis administrativa e contábil, foram aprovados pelas prestações de contas federais, estaduais e municipais;
- O próprio Município foi quem transferiu para a Recorrente os valores da conta corrente vinculada ao projeto, aprovando rigorosamente todo o procedimento adotado pela Recorrente e, em especial, não retendo qualquer valor relativo a parcelas devidas de ISSQN;
- Ainda que, posteriormente, o Município mude seu entendimento e passe a considerar equivocada essa prática, passando também a considerar devido o tributo, jamais poderia cobrar multas da Recorrente.

Em 11/07/05, às fls. 82, a Representação da Fazenda solicitou à Recorrente a apresentação dos Talonários de Notas Fiscais de Serviços, Livro Diário, Livro Registro de Apuração do ISS Modelo 3 e contratos celebrados com os artistas participantes dos projetos culturais objetos dos contratos juntados às fls. 17/47.

Em 14/09/05, às fls. 85, a Representação da Fazenda solicitou à Recorrente a apresentação dos originais dos extratos bancários cujas cópias estão contidas no ANEXO L – Capa de Documentos D”.





**Acórdão nº 8.555**

A Representação da Fazenda manifesta-se, às fls. 96/107, pelo provimento parcial do recurso, para que sejam excluídos da autuação os valores constantes do quadro de fls. 104, suscitando a preliminar de não conhecimento da parte do recurso que se insurge contra a aplicação da multa, por se tratar de questão não oferecida à apreciação da primeira instância administrativa.

É o relatório.

**V O T O S**  
Conselheira **RELATORA**

Antes de julgar o mérito deste recurso, ACOLHO a preliminar suscitada pela Representação da Fazenda de não conhecimento da parte do apelo pertinente à aplicação de penalidade menos gravosa, visto que tal matéria não fora levada à apreciação da primeira instância administrativa, entendimento já consagrado neste Colegiado, conforme se pode inferir do Acórdão nº 7.879/2004.

Além do mais, a sanção aplicada enquadra-se perfeitamente à infração cometida, uma vez que a falta de recolhimento do ISS referente a parcelas de receitas tributáveis fora detectada, exclusivamente, a partir da sua escrituração comercial.

Quanto ao mérito, incluo em meu voto, para dele fazer parte integrante, o parecer do ilustre Representante da Fazenda Dr. Mario Moreira Padrão Neto, de fls. 96/107, que, esgotando a matéria, analisou, com precisão, a atividade desenvolvida pela Recorrente relativa à veiculação de publicidade sob a forma de propaganda institucional, a qual deu ensejo ao lançamento de ofício constante da inicial.





## “DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ISS

A renúncia do Município, em relação à parte do ISS devido por contribuintes que desejem patrocinar projetos culturais aprovados pela Prefeitura, não é extensível às receitas de prestação de serviços auferidas pelos patrocinados, ao executarem seu projeto aprovado.

Em outras palavras, a renúncia aludida implica a utilização de valores oriundos dos contribuintes que, ao invés de recolherem-nos aos cofres públicos a título de ISS, depositam-nos em contas correntes específicas para posteriores e integrais transferências aos patrocinados que, por sua vez, deverão utilizá-los na execução dos projetos culturais que lograram aprovar junto à Prefeitura.

Importante ressaltar que o fato de serem os valores depositados em contas correntes vinculadas ao Município transferidos aos patrocinados através de cheques emitidos pela RIOARTE (no caso de projetos aprovados pela Prefeitura e patrocinados por contribuintes do ISS) não confere a tais valores a natureza de recursos públicos, em função da prévia renúncia da Prefeitura em recebê-los como receita tributária. Tal mecanismo foi estabelecido com o único objetivo de facilitar o controle, por parte da Prefeitura, da transferência dos recursos do patrocinador para o patrocinado. Frise-se, também, que o fato de não ter havido retenção do ISS, nas transferências relativas aos projetos aprovados pelo Município e patrocinados por contribuintes do imposto, é simples função de não ter a legislação tributária municipal previsto que o Município figurasse como responsável tributário, nestes casos. Tal fato, portanto, jamais implicou o reconhecimento de não incidência do imposto sobre as receitas de patrocínio da Recorrente.

A Lei 1.940/92 dispõe sobre incentivo fiscal para o apoio à realização de projetos culturais, no âmbito do Município. Em seu art.1º está definido, de forma clara e precisa, quem é o contribuinte incentivado:

Art. 1º - Fica instituído, no âmbito do Município, incentivo fiscal em benefício do apoio à realização de projetos culturais, a ser concedido a pessoas jurídicas contribuintes do Município.

§ 1º - O incentivo fiscal referido no caput corresponderá à emissão de Certificados de Enquadramento para projetos culturais apresentados por produtores culturais à Secretaria Municipal e Cultura, capacitando-os a receber recursos de contribuintes do Imposto sobre Serviços - ISS, recursos estes abatíveis, até o limite de vinte por cento, dos pagamentos referentes a esse tributo de responsabilidade dos mesmos contribuintes.

[....]





**Acórdão nº 8.555**

Art. 6º - As transferências feitas pelos contribuintes em favor dos projetos e dentro dos valores estabelecidos nos Certificados de Enquadramento poderão ser integralmente usadas como abatimento de até vinte por cento dos valores do Imposto sobre Serviços a serem pagos por esses contribuintes.

§ 1º - As transferências de que trata o caput deverão ser previamente autorizadas pelo Prefeito com base no parecer elaborado pela Comissão, que emitirá as respectivas Autorizações de Transferência, de forma a garantir o controle financeiro indispensável ao atendimento dos limites fixados anualmente pela Lei Orçamentária.

[....]

Art. 7º - Toda transferência e movimentação de recursos relativa ao projeto cultural será feita através de conta bancária vinculada, aberta especialmente para esse fim.

Em nada diferem as relações jurídicas de direito privado existentes entre patrocinadores e patrocinados, envolvidos em projetos culturais aprovados ou não, apesar de no caso dos primeiros haver controle por parte da Prefeitura da transferência e da utilização dos valores de patrocínio.

Tendo em vista as razões acima aduzidas e, também, o fato de não ser a Recorrente integrante da Administração Pública, é totalmente descabida a alegação de que suas receitas estão fora do alcance da tributação, por força da imunidade recíproca, prevista no art.150, inciso VI, alínea “a”, da 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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Obviamente, o fato de a Recorrente dominar os processos de elaboração e aprovação de projetos culturais garante à mesma maiores chances de obter patrocinadores para suas produções. Contudo, em termos de obrigações tributárias, a Recorrente não pode desfrutar de posição diferenciada, em relação às das demais empresas do ramo que produzem “arte não aprovada pelo governo”, sob pena de violação do disposto no inciso II, do art.150 da Constituição Federal:

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

[....]







**Acórdão nº 8.555**

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Vale transcrever os conceitos de doação e patrocínio, contidos no parágrafo único do art.1º da Instrução Normativa Nº 01/95 da Secretaria Executiva do Ministério da Cultura, relativa às disposições da Lei Federal 8.313/91:

Parágrafo único. Consideram-se:

- I. **doações:** a transferência gratuita em caráter definitivo à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, **sem fins lucrativos**, de recursos financeiros, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, **vedado o seu uso em publicidade** para divulgação das atividades objeto do respectivo projeto cultural;
- II. **patrocínios:**
  - a) a transferência gratuita em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, **com ou sem fins lucrativos**, de recursos financeiros para a **realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade**;
  - b) a cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis, do patrimônio do patrocinador, sem transferência de domínio, para realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos. (grifos nossos)

A veiculação de publicidade sob a forma de propaganda institucional está estipulada, de forma clara, nos contratos celebrados pela Recorrente:

CONTRATO COM A PETROBRAS (fls.17/30)

3.1 – São encargos da PATROCINADA:

[...]

3.1.3 – Utilizar a logomarca da PETROBRAS consoante seu padrão e nos estritos termos determinados e previamente aprovados pela mesma;

[...]

3.1.6 – Não manter vínculo com outras empresas que produzam e/ou comercializem produtos e/ou serviços concorrentes com os da PETROBRAS, durante a vigência deste Contrato, relativo ao objeto contratado;





**Acórdão nº 8.555**

3.2 – São encargos da PETROBRAS:

3.2.1 – Efetuar o pagamento do preço devido a título de patrocínio no valor e forma estipulados neste Contrato;

3.2.2 – Disponibilizar os padrões e regras de uso de sua logomarca;  
[....]

**CLÁUSULA NONA – DIVULGAÇÃO**

9.1 – Toda divulgação sobre o projeto, quando realizada pela PATROCINADA, deverá obrigatoriamente informar o patrocínio da PETROBRAS ao mesmo, nas mesmas condições em que haja informação sobre outros eventuais patrocinadores, salvo estipulação em contrário.

9.1.1 – A PETROBRAS terá destaque em relação a terceiros que tenham apenas apoiado a realização do projeto.

9.2 – A PETROBRAS poderá, a qualquer tempo, realizar divulgação de sua condição de patrocinadora do projeto.

9.3 – Em caso de divulgação do projeto pela mídia, a PATROCINADA compromete-se a usar de seus melhores esforços no sentido de que seja informado o patrocínio da PETROBRAS.

CONTRATO COM A ELETROBRÁS (fls.33/36)

**CLÁUSULA QUINTA**

**CONTRAPARTIDA**

A BENEFICIÁRIA se obriga, em contrapartida ao patrocínio efetivado, a inserir a logomarca da Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – ELETROBRÁS em todo e qualquer material de divulgação, de acordo com o Plano de Divulgação e o Manual de Identidade Visual aprovado pelo Ministério da Cultura, do projeto cultural intitulado “NOVO CANTO”. Apenas a título exemplificativo e sem prejuízo da inclusão do nome e da logomarca da ELETROBRÁS em qualquer outro material de divulgação, a BENEFICIÁRIA se obriga a veicular o nome da ELETROBRÁS, bem como de sua logomarca.





**Acórdão nº 8.555**

CONTRATO COM A EMBRATEL (fls.37/45)

CLÁUSULA SEGUNDA – Obrigações

2.1 Constituem obrigações da PATROCINADA:

2.1.1 Mencionar o patrocínio objeto deste Contrato em quaisquer reportagens, entrevistas, releases ou informes distribuídos aos veículos de comunicação impressa e eletrônica sobre o Projeto.

[....]

2.1.3 Inserir a logomarca da EMBRATEL em quaisquer materiais ou meios de divulgação do Projeto, tais como: nos locais de apresentação, em pontos de fácil visualização por parte do público antes, durante e após as apresentações; em cartazes, galhardetes e mala direta; em anúncios na mídia impressa e na mídia eletrônica, caso estas mídias venham a ser utilizadas para a divulgação do Projeto.

[....]

2.1.5 Sempre que possível, divulgar a marca da EMBRATEL, por meio de entrega de brindes ao público e outras formas, antes e após cada apresentação do Projeto, conforme acerto prévio com a EMBRATEL.

2.1.6 Anunciar o presente patrocínio, por meio de locução nos locais em que as apresentações ocorrerão, imediatamente antes do início das mesmas.

[....]

2.1.8 Apresentar à EMBRATEL, até 30 (trinta) dias após o final da vigência deste Contrato, relatórios incluindo cópias de toda divulgação realizada pela imprensa e nos materiais ou meios de divulgação do Projeto, que contenham ou não a logomarca da EMBRATEL.

Resta demonstrado que a Recorrente não só elabora os projetos culturais de produz como, também, veicula em tais projetos os nomes dos respectivos patrocinadores. Neste contexto, as receitas de patrocínio são tributáveis pelo ISS, à luz do disposto nos incisos LXXXV e LXXXVI do art. 8º da Lei 691/84:

Art. 8º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços de: (Lei nº 1.194 de 30.12.87 - publicação de 31.12.87)

[....]





**Acórdão nº 8.555**

LXXXV - propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação); (Lei nº 1.194 de 30.12.87 - publicação de 31.12.87)

LXXXVI - veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão); (Lei nº 1.194 de 30.12.87 - publicação de 31.12.87)

O Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro tem entendimento firmado sobre esta questão, conforme Acórdãos Nº 7.331/02 e Nº 8.458/05, abaixo transcritos:

**ISS - PROPAGANDA INSTITUCIONAL**

Identificado o patrocínio fica configurada a propaganda institucional, alcançada pela incidência do imposto, nos termos do inciso LXXXV, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 1.194/87.

Recurso Voluntário provido parcialmente.

Decisão unânime.

**ISS – PROPAGANDA INSTITUCIONAL**

As receitas de patrocínio configuram propaganda institucional, enquadrada no inciso LXXXV, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, com redação da Lei nº 1.194/87.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Decisão unânime.

**DAS DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO ISS PREVISTAS NA LEI 691/84**

A Recorrente alega que os bens e serviços adquiridos de terceiros para a realização dos projetos foram todos, individual e detalhadamente, especificados nas prestações de contas dos referidos projetos, prestações essas que, sem exceção, foram aprovadas pelos órgãos administrativos federais, estaduais e municipais competentes, de modo que a base de cálculo do ISS, se por hipótese o imposto fosse devido, não compreenderia essas despesas.

Vejamos o que dispõe o art.27 da Lei 691/84:

Art. 27 - Nos serviços de propaganda e publicidade, a base de cálculo compreenderá:

I - o preço dos serviços próprios de concepção, redação, produção, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários e sua divulgação por qualquer meio;





## Acórdão nº 8.555

II - o valor das comissões ou dos honorários relativos à veiculação em geral, realizada por ordem e conta do cliente;

III - o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre o preço dos serviços relacionados no inciso I deste artigo, quando executados por terceiros, por ordem e conta do cliente;

IV - o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre a aquisição de bens ou contratação de serviços por ordem e conta do cliente;

V - o preço dos serviços próprios de pesquisa de mercado, promoção de vendas, relações públicas e outros ligados às suas atividades;

VI - o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre reembolsos de despesas decorrentes de pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, viagens, estadas, representação e outros dispêndios feitos por ordem e conta do cliente.

Parágrafo único - A aquisição de bens e os serviços de terceiros serão individualizados e inequivocamente demonstrados ao **cliente por ordem e conta de quem foram efetuadas despesas**, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de integrar-se à base de cálculo. (grifos nossos)

O parágrafo único do dispositivo legal acima transcrito é aplicável aos serviços das agências de publicidade típicas, isto é, empresas que, por solicitação do cliente, elaboram campanha e providenciam sua veiculação, contratando serviços de terceiros, necessários à consecução da mesma. A Recorrente, contudo, atua de forma completamente diferente. Senão vejamos.

Após a elaboração de um projeto cultural, de cujos direitos é titular, a Recorrente sai em busca de empresas que se interessem em utilizar o projeto cultural concebido como veículo de sua marca, isto é, realizar propaganda institucional através do projeto cultural. Assim, as despesas necessárias à realização do projeto cultural são definidas pela própria Recorrente, autora do mesmo, de forma diversa das despesas mencionadas no art.27 da Lei 691/84, **realizadas por ordem e conta do cliente**.

Desta forma, podemos concluir que **o projeto cultural é o veículo da propaganda institucional dos patrocinadores**, ainda que tal projeto seja divulgado na mídia, razão pela qual as receitas de patrocínio auferidas pela Recorrente não são passíveis de quaisquer deduções, para fins de determinação da base de cálculo do ISS.

### DO MECANISMO CONTÁBIL ADOTADO PELA RECORRENTE

Para que possamos verificar a procedência das alegações da Recorrente de que foram consignados no Auto de Infração valores de resgate de fundos, estornos bancários e outros valores indevidamente depositados nas contas dos projetos, é necessário que o mecanismo contábil por ela adotado seja por nós compreendido.





**Acórdão nº 8.555**

A Recorrente adota mecanismo contábil, através do qual as receitas obtidas com os patrocínios e as despesas com a produção dos projetos culturais aprovados não aparecem em suas contas de resultado. Em outras palavras, substancial parcela dos valores que transitam pela empresa não é lançada como receita nem como despesa. Senão vejamos.

Ao receber uma verba de patrocínio, a Recorrente efetua o seguinte tipo de partida dobrada:

**Banco X – Agência Y – Conta Z**  
**a Adiantamento – Projeto T**

Em outras palavras, ao receber uma verba de patrocínio, a Recorrente efetua um débito na conta do ativo **Banco X – Agência Y – Conta Z** e um crédito de igual valor na conta do passivo **Adiantamento – Projeto T**. Desta forma, o valor recebido gera uma obrigação (dívida) relativa ao correspondente projeto.

Ao realizar uma despesa relativa a um projeto, a Recorrente efetua o seguinte tipo de partida dobrada:

**Adiantamento – Projeto T**  
**a Banco X – Agência Y – Conta Z**

Em outras palavras, ao realizar uma despesa relativa a um projeto, a Recorrente efetua um débito na conta do passivo **Adiantamento – Projeto T** e um crédito de igual valor na conta do ativo **Banco X – Agência Y – Conta Z**. Desta forma, a obrigação anteriormente assumida é abatida no valor da despesa com o projeto, realizada com recurso existente na correspondente conta bancária.

**DOS VALORES CONSIGNADOS NA AUTUAÇÃO**

Registre-se, inicialmente, que os valores consignados nas cópias de extratos bancários contidas no ANEXO I - Capa de Documentos D conferem com os consignados nos originais de outros extratos apresentados à Representação da Fazenda, cujas cópias estão juntadas às fls.108/113. Os valores assinalados na Capa de Documentos – D (fls.111/122), à exceção de um único (nº11 - fls.121 da Capa de Documentos – D), de fato, correspondem a resgates de aplicações financeiras que foram, equivocadamente, contabilizados como depósitos de valores de patrocínio. Tais valores foram lançados a crédito da conta 2-1-02-05 (ADIANTAMENTO DE PROJETOS – Dançativa – 2743), prevista no Plano de Contas constante do Diário N°5 (fls.114/117). Este equívoco contábil induziu o Fiscal autuante a erro, consubstanciado na inclusão destes valores no movimento econômico tributável.





**Acórdão nº 8.555**

Desta forma, devem ser excluídos do Auto de Infração sob análise os valores abaixo transcritos, nos respectivos meses de competência:

MÊS/ANO	VALOR (R\$)
MAR/00	20.500,00
MAI/00	7.000,00
JUN/00	40.000,00
AGO/00	3.000,00
SET/00	11.200,00
OUT/00	1.749,10

O valor de R\$29.575,55 assinalado na Capa de Documentos – E (fls.123/126) não pode ser deduzido do Auto de Infração, conforme será demonstrado. O citado valor foi, em 31/07/02, lançado a débito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú – G.C.M. – 2555) e a crédito da conta 2-1-02-07 (ADIANTAMENTOS DE PROJETOS – Itaú – G.C.M. – 2757), conforme folha 115 do Diário Nº7 (fls.118). Tal lançamento foi estornado, em 05/08/02, conforme registrado na folha 121 do citado Diário (fls.119). Em 05/08/02, houve, também, nova contabilização, desta vez com lançamento a débito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú S/A – Art-RJ – 49) e a crédito da conta 3-1-02-01 (RECEITA DE PRODUÇÃO – Bilheteria – 1225). Em outras palavras, o valor de R\$29.575,55 foi transferido para outra conta bancária e contabilizado como receita de bilheteria, conforme lançamento contábil na folha 120 do mesmo Diário (fls.120). Não tendo havido emissão de documento fiscal que consignasse tal receita, prevista no inciso LX do art.8º da Lei 691/84, a mesma não foi lançada no Livro Registro de Apuração do ISS, assim como não foi recolhido o respectivo imposto. O Plano de Contas constante do Diário Nº7 foi juntado, às fls.126/130.

Analisemos, agora, os valores de R\$960,00 e R\$254,40 , assinalados na Capa de Documentos – F (fls.127/132).





**Acórdão nº 8.555**

O valor de R\$960,00 , em 30/04/02, foi lançado a débito da conta 2-1-02-07 (ADIANTAMENTOS DE PROJETOS – Itaú – G.C.M. – 2757) e a crédito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú – G.C.M. – 2555), conforme folha 48 do Diário N°7 (fls.121). Tal lançamento registra o pagamento do fornecedor Empresa de Turismo Pernambuco, através do cheque n°372994. Em 26/07/02, quase 3 meses depois, foi contabilizado o depósito de cheque no valor de R\$960,00 , através de lançamento a débito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú – G.C.M. – 2555) e a crédito da conta 2-1-02-07 (ADIANTAMENTOS DE PROJETOS – Itaú – G.C.M. – 2757), conforme folha 110 do Diário N°7 (fls.122). A coincidência de valores não é suficiente para evidenciar qualquer relação entre os dois lançamentos, até porque não há, no Diário, nenhum registro de pagamento indevido ao referido fornecedor, tampouco prova de que ele era o emitente do cheque depositado. Assim, o valor de R\$960,00 não deve ser deduzido do Auto de Infração.

O valor de R\$254,40 , em 19/06/02, foi lançado a débito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú – G.C.M. – 2555) e a crédito da conta 2-1-02-07 (ADIANTAMENTOS DE PROJETOS – Itaú – G.C.M. – 2757), conforme folhas 79/80 do Diário N°7 (fls.123/124). Tal lançamento registra o depósito, em espécie, do citado valor. Em 01/07/02, o valor de R\$254,40 foi lançado a débito da conta 2-1-02-07 (ADIANTAMENTOS DE PROJETOS – Itaú – G.C.M. – 2757) e a crédito da conta 1-1-01-02-01 (BANCO CONTA MOVIMENTO – Banco Itaú – G.C.M. – 2555), conforme folha 92 do Diário N°7 (fls.125). Este segundo lançamento registra o pagamento de despesas de viagem. Não há razão, portanto, para que tal valor seja deduzido do Auto de Infração.

#### DA PENALIDADE

A Recorrente insurgiu-se, também, contra a aplicação da multa penal, por ela considerada incabível e, ainda, capitulada de forma equivocada. Não tendo sido tal questão de mérito oferecida à apreciação da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, a Representação da Fazenda requer, preliminarmente, o não conhecimento desta parte do Recurso Voluntário.

Este tem sido o entendimento do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, conforme Acórdão N° 7.879/04, cuja ementa está abaixo transcrita:

#### ISS – NÃO CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO

Não se conhece da parte do recurso que inove no pedido e contenha matéria não trazida à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância.

Preliminar acolhida.

Decisão unânime.







**Acórdão nº 8.555**

As linhas seguintes só devem ser consideradas, em caso de rejeição da preliminar apresentada.

A imposição de penalidades está prevista no art.161 do Código Tributário Nacional:

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

Sendo a atividade de fiscalização vinculada, outra não poderia ser a multa aplicada, no caso em tela, em estrita observância do art.51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei 691/84, abaixo transcrito:

Art. 51 - As infrações apuradas por meio de procedimento fiscal ficam sujeitas às seguintes multas:

I - relativamente ao pagamento do imposto:

1 - falta de pagamento, total ou parcial, **exceto nas hipóteses previstas nos itens seguintes:**

Multa: 50% (cinquenta por cento) sobre o imposto devido;

[...]

5 - falta de pagamento, quando o imposto tenha sido lançado: (item 5 do inciso I pela Lei nº 2.715 de 11.12.98)

a) a partir, **exclusivamente**, de base de cálculo apurada através de documentos contábeis, inclusive livro caixa, desde que diretamente apresentados à fiscalização pelo sujeito passivo inscrito no órgão competente.

Multa: 90% (noventa por cento) sobre o imposto apurado; (grifos nossos)

O texto legal acima transcrito é claro ao condicionar a aplicação da menor penalidade (50%) à não ocorrência das hipóteses nele previstas. A prática adotada pela Recorrente de não escriturar no Livro Registro de Apuração do ISS as receitas por ela consideradas isentas ou não tributáveis e de não emitir os respectivos documentos fiscais, indubitavelmente, implicou a detecção da falta de recolhimento do imposto referente a parcelas de receitas tributáveis, exclusivamente, a partir da escrituração comercial. Resta demonstrada, portanto, a correção da penalidade aplicada.





**Acórdão nº 8.555**

## CONCLUSÃO

Tendo em vista as razões anteriormente aduzidas, a Representação da Fazenda propõe seja julgado parcialmente procedente o presente Recurso Voluntário, para que sejam excluídos do Auto de Infração Nº 98.615/03 os valores constantes do quadro de fls.104.

É o que requer a Representação da Fazenda.”

Restou demonstrada, nos contratos celebrados com a Petrobrás, a Eletrobrás, e a Embratel, a existência de receitas de patrocínio, em face de a Recorrente não só elaborar os projetos culturais como, também, veicular em tais projetos os nomes dos respectivos patrocinadores, configurando-se, portanto, a propaganda institucional, prestação de serviço enquadrada no inciso LXXXV, do artigo 8º da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 1.194/87.

Aliás, este Egrégio Conselho tem decidido, por unanimidade, que as receitas de patrocínio configuram propaganda institucional, enquadrada no inciso LXXXV, da lista municipal, e, por conseguinte, fazendo incidir o ISS, na alíquota de 3% (três por cento), de acordo com o artigo 33, inciso II, item 3, da Lei nº 691/84, tendo como exemplos os Acórdãos nºs.: 7.331/2002 e 8.458/2005.

No tocante à base de cálculo do imposto na atividade desenvolvida pela Recorrente, conclui, com acerto, a Representação da Fazenda, que as receitas de patrocínio auferidas pela empresa não são passíveis de quaisquer deduções.

Porém, examinado o mecanismo contábil adotado pela Recorrente e após minuciosa avaliação dos documentos solicitados, propugna o Representante da Fazenda que sejam excluídos do Auto de Infração nº 98.615/2003, os valores constantes do quadro de fls. 104.

Concordando inteiramente com a manifestação da Representação da Fazenda, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir da autuação somente as importâncias constantes do quadro de fls. 104, nos respectivos meses de competência, mantendo-se os demais valores, inclusive relativamente à penalidade aplicada.





**Acórdão nº 8.555**

**VOTO VENCIDO – MÉRITO (PRINCIPAL)**  
Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

Voto no sentido de dar provimento ao recurso, garantindo à recorrente tratamento equivalente ao que teria uma agência de publicidade na realização dos projetos culturais em pauta. Ou seja, deduzir da base de cálculo do imposto sobre serviços, os valores repassados pela recorrente a terceiros na realização dos projetos culturais objetos do lançamento.

Tem coerência o argumento da recorrente de que deveria ter tratamento semelhante ao de uma agência publicitária no que diz respeito à dedução das despesas repassadas para fornecedores da base de cálculo do imposto. Senão vejamos:

Uma agência de publicidade "típica", elabora projetos (denominados "campanhas") para clientes específicos, tomando em conta seus objetivos e os recursos disponíveis por cada um. Uma vez aprovados os projetos, coordena a contratação de fornecedores, tais como atores, montadoras, gráficas e veículos de comunicação, entre outros. Para pagar os custos correspondentes à execução, a agência cobra do cliente o valor total do projeto (campanha) aprovado, repassando os valores equivalentes de cada fornecedor. Nestes casos, o imposto da agência incide apenas sobre a parcela da diferença entre o que recebeu do cliente e o que pagou aos fornecedores, normalmente uma taxa fixa, da ordem de 15% do total dos custos da campanha, denominada "serviços da agência".

Considera-se pois, que os "serviços" da agência são apenas aqueles que ELA presta, ou seja, a intermediação, contratação de fornecedores, coordenação dos trabalhos etc. - e sobre isso é tributada. **NÃO SÃO CONSIDERADOS SERVIÇOS DA AGÊNCIA**, os preços cobrados pelos fornecedores para a realização de seus respectivos contratos.

Por exemplo: se uma agência executasse uma campanha para um cliente, que consistisse na contratação de um artista famoso e a realização um show nas areias de Copacabana, a um custo de R\$ 1 milhão, o valor do "serviço" da agência seria algo na ordem de R\$ 150 mil, sobre os quais pagaria ISS. O restante seria utilizado para pagar o cachê do artista, a montagem do palco, a promoção do evento e as demais despesas da realização do projeto, que não seriam consideradas para a base de cálculo do ISS da agência promotora do evento.

Ora, as diferenças entre a situação colocada acima e a de uma empresa de marketing cultural como a da recorrente, estão todas situadas no terreno da elaboração e aprovação do PROJETO, ou seja, na fase anterior à execução do evento.





**Acórdão nº 8.555**

Enquanto as agências elaboram projetos sob encomenda dos clientes, as produtoras culturais preparam projetos "genéricos" com antecedência, aprovando-os junto à prefeitura para merecer incentivos fiscais e, com isso, facilitar a venda de "patrocínios" para diversos clientes que custeiam o projeto, viabilizando assim a elaboração de projetos de maior envergadura.

As empresas de marketing cultural, ao contrário das agências publicitárias, assumem o risco pela execução dos projetos e por isso podem ter remuneração diferente dos 15% estabelecidos pelas agências. Remuneração esta que pode ser superior, mas também pode ser inferior.

As diferenças param aí. A partir da aprovação da campanha pelos clientes das agências, ou da aprovação do projeto cultural pelos patrocinadores das empresas de marketing cultural, a execução dos eventos segue exatamente a mesma linha de ação.

Ambas têm de contratar artistas, montadores, gráficas e fornecedores diversos, cujas despesas são custeadas pelos valores arrecadados a título de patrocínio (ou de custos de campanha).

Em ambos os casos trata-se de repasses do cliente, ou patrocinador, para o fornecedor, que simplesmente são mediados pela empresa promotora.

Neste contexto, considero mais do que justo que as agências promotoras de eventos culturais sejam tratadas de forma semelhante às agências publicitárias no que diz respeito às despesas repassadas a fornecedores, ou seja, que seja tributado ISS apenas sobre o preço do "serviço prestado" pela empresa, e não sobre os meros repasses feitos a terceiros, aí incluídos cachês de artistas, montadores e veículos de comunicação entre outros.

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte.





**Acórdão nº 8.555**

**VOTO VENCEDOR – PRELIMINAR**  
Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

Voto no sentido de **CONHECER** a parte do recurso relativa à multa, ainda que somente sustentada na instância recursal, em atenção ao princípio da legalidade objetiva.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **ARTE COMTRATO ASSESSORIA & MARKETING CULTURAL LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) No mérito, quanto ao principal, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor da Conselheira Relatora.

Vencidos os Conselheiros **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**, **ROBERTO LIRA DE PAULA** e **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR** que davam provimento integral ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

2) Por maioria, rejeitar a preliminar de não conhecimento da parte do recurso referente à multa, nos termos do voto vencedor do Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**.





PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA  
**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 04/353.139/2003  
Data da Autuação: 18/07/2003  
Rubrica: fls.: 141

**Acórdão nº 8.555**

Vencidas as Conselheiras RELATORA, LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ e DENISE CAMOLEZ que acolhiam a preliminar, nos termos do voto da primeira.

3) No mérito, quanto à multa, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 2005.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
CONSELHEIRA RELATORA

**CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**  
CONSELHEIRO



Uma conquista  
da **PREFEITURA**  
Uma vitória  
do **RIO**.