



.Sessão do dia 07 de dezembro de 2006.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 9.873**

Recorrente: **CENTRO INTEGRADO DE ESTUDOS E PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL - CIEDS**

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

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

***ISS – FATO GERADOR***

*O ISS incide sobre receitas decorrentes da prestação de serviços tributados, ficando excluídas as que não possuam essa origem. Recurso voluntário provido parcialmente. Decisão por maioria.*

***ISS – MULTAS***

*Não ofende os princípios da capacidade contributiva e da proibição de confisco a aplicação da multa prevista em lei correspondente a 50% do valor do imposto não pago. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

***ISS – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS***

*Os contribuintes que realizarem prestações de serviços estão obrigados a possuir Notas Fiscais de Serviços. Recurso voluntário provido parcialmente. Decisão unânime.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***





**Acórdão nº 9.296**

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 263/271, que passa fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRO INTEGRADO DE ESTUDOS E PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL - CIEDS, frente à decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 101.482, de 19.10.2005.

A notificação fiscal em referência é constituída de duas ocorrências: o **item I** se refere à aplicação de multa formal, por não possuir a autuada Nota Fiscal de Serviços, modelo 1; o **item II** diz respeito à exigência do ISS que deixou de ser recolhido pela autuada, em virtude da prestação de serviços compreendidos nos seus objetivos sociais, ao não adotar o procedimento determinado pela decisão exarada no processo de consulta nº 04/351.376/2002.

Este processo de consulta mencionado na peça base, cuja decisão teria sido descumprida, teve por objeto o pedido de reconhecimento de imunidade ao ISS, formulado com base no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, que veda aos Municípios instituir impostos sobre os serviços prestados pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei.

O pedido de reconhecimento de imunidade foi indeferido pela Divisão de Consultas e Estudos Tributários (F/CET-1), sob o entendimento, em resumo, de que:

a) apesar de a entidade requerente constituir uma associação civil sem fins lucrativos e desenvolver atividades caracterizadas como de assistência social, o exame dos convênios e contratos juntados aos autos, que foram firmados com órgãos da Administração Direta e Indireta Municipal, restou por demonstrar que quem estaria praticando a assistência social seria o próprio Município e não a conveniada ou contratada;

b) a cobrança pelos serviços descaracterizava a entidade requerente como instituição de assistência social, pois o atendimento que presta não seria desinteressado nem incondicional;

c) no caso em exame, o Município é que estaria executando sua política social e, para isso, contratou e remunerou a organização não governamental requerente; e



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.296**

d) as receitas decorrentes das prestações de serviços mencionadas pelos convênios e contratos examinados deviam ser tributadas pelo ISS.

A requerente foi cientificada da decisão denegatória do pedido de reconhecimento da imunidade ao ISS, em 18.11.2003, mas não interpôs o recurso cabível, dentro do prazo legal, nos termos facultados pelo art. 127 do Decreto nº 14.602/1996.

Não obstante, quase dois anos após a ciência da decisão denegatória, precisamente, na data de 20.10.2005, dia seguinte ao da ciência da lavratura do Auto de Infração ora guerreado, a requerente deu entrada em petição contendo pedido de revisão do indeferimento do reconhecimento da imunidade, que tomou curso através do processo nº 04/351.277/2005, em apenso.

O pedido de revisão foi indeferido de plano, sem apreciação de mérito, em face do disposto no art. 125, IV do Decreto nº 14.602/1996 (a consulta será indeferida de plano quando formulada após a lavratura de Auto de Infração ou de Nota ou Notificação de Lançamento, cujos fundamentos se relacionem com a matéria objeto da consulta).

A decisão de primeira instância julgadora, ora recorrida, indeferiu a impugnação apresentada ao Auto de Infração questionado, por considerar:

a) que a decisão exarada pela Divisão de Consultas e Estudos Tributários já se tornara definitiva, diante da expiração do prazo para recurso sem a sua interposição, daí não ser mais possível discutir administrativamente tal decisão, descabendo à autoridade julgadora singular, por conseguinte, rever, na impugnação do lançamento, as razões que fundamentaram a decisão do não reconhecimento da imunidade, sob pena de estar indiretamente alterando decisão que é definitiva, por força do estatuído no art. 131 do Decreto nº 14.602/1996;

b) que a decisão da Divisão de Consultas e Estudos Tributários atacou não só a questão da imunidade, mas também a alegada inexistência de prestação de serviços ou de movimentação econômica que pudesse ser atribuída como base de cálculo;

c) que, com referência aos demonstrativos financeiros, constatou-se um crescimento relevante no saldo entre receitas e despesas, pois a impugnante saiu de um saldo positivo, em 1999, de R\$ 226.706,35, para um saldo positivo, em 2004, de R\$ 1.422.017,57;

d) que a impugnante não demonstrou que a base de cálculo apurada pelo fiscal estava quantificada de forma errada, considerando a natureza dos serviços prestados e os registros contábeis existentes, se limitando a registrar que não existia movimentação econômica que pudesse ser apropriada como base de cálculo; e



**Acórdão nº 9.296**

e) que, com respeito ao fato de não possuir Notas Fiscais de Serviço modelo 1, a impugnante prestou serviços e todos os prestadores de serviços, ainda que imunes ou isentos estão obrigados, salvo norma em contrário, ao cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Irresignada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário alegando, em síntese, que:

– Não obstante os sólidos argumentos da defesa e as provas trazidas aos autos, a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou procedente o Auto de Infração, com base na decisão da Divisão de Consultas e Estudos Tributários, que afirmara que o atendimento prestado pela ora Recorrente não era desinteressado nem incondicional;

– Contudo, não podendo se conformar com a equivocada decisão proferida em primeira instância administrativa, não restou alternativa à Recorrente senão interpor o presente recurso Voluntário, pelos fundamentos a seguir demonstrados;

– A Recorrente é uma entidade sem fins econômicos, que desenvolve a assistência social, nos termos do art. 203 da Constituição Federal, e que cumpre os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, fazendo jus, portanto, ao gozo da imunidade fiscal;

– As finalidades de uma instituição sem fins lucrativos estão explicitadas, obrigatoriamente, em seu estatuto, peça exigida pelo Código Civil para que se efetue sua criação, por meio do respectivo registro em cartório;

– O art. 1º do Estatuto da Recorrente (fls. 37/44) descreve os fins por ela pretendidos, a serem alcançados através das seguintes atividades: promoção de programas sociais; promoção de programas políticos da ética, da paz, da cidadania, da democracia e de outros valores universais; promoção de programas de desenvolvimento econômico e social de combate à pobreza; promoção de cultura; promoção de educação básica e profissional; promoção de programas ambientais; promoção de programas de saúde; promoção da assistência social; promoção de voluntariado; promoção de experimentação não lucrativa dos novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; e promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de caráter suplementar, em prol do desenvolvimento integrado sustentável;

– Como reconhecimento público pela qualidade e seriedade na condução de suas atividades, a Recorrente possui os seguintes registros e atestados: Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e protocolo de cadastro como Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); Registro no Conselho Municipal de Assistência Social; Registro no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente; Registro no Ministério da Justiça como Entidade de Utilidade Pública Federal; e Registro no Cadastro de Fundações e Associações da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro;



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.296**

– Como notório reconhecimento de suas atividades e de sua importância dentro do cenário da assistência social, a Recorrente: possui certificado de empresa solidária do Município do Rio de Janeiro, concedido pela própria Prefeitura; é membro da Sociedade Internacional para o Desenvolvimento (SID); é associado à Agência de Educação para o Desenvolvimento (AED); de acordo com o “Guia de Filantropia – 400 Maiores Entidades do Brasil – Ano 2003”, é a 7ª entidade nacional em desenvolvimento, a 13ª entidade do Estado do Rio de Janeiro e a 112ª Entidade do Brasil; é certificada pela BVQI na norma de Qualidade de Gestão – ISO 9001; é certificada pela BVQI na norma de Responsabilidade Social – AS 8000;

– A Recorrente apresentou candidatura para ocupar uma vaga de conselheiro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), para o período de 2006/2008 (doc. III). Ora, se o CIEDS não fosse de assistência social, jamais teria obtido direito de voto e habilitação para ocupar um assento no Conselho Nacional de Assistência Social;

– Transcreve um trecho contido no Atestado de Funcionamento emitido pelo Conselho Municipal de Assistência Social da Cidade do Rio de Janeiro (CMAS-RJ), órgão pertencente à Secretaria de Desenvolvimento Social da Prefeitura do Rio (doc. IV): *“Atesto, que consta no Estatuto da entidade, que a referida não remunera os membros de sua Diretoria pelo exercício específico de suas funções, não distribui lucros, vantagens ou bonificações a dirigentes, associados ou mantenedores, sob nenhuma forma, destinando a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito de suas finalidades.”*;

– Transcreve, ainda, outra Declaração do CMAS-RJ (doc. V), emitida em 05 de dezembro de 2005: *“Declaramos, para os devidos fins, que a instituição CENTRO INTEGRADO DE ESTUDOS E PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL – CIEDS está regularmente inscrita neste Conselho, desde 17 de abril de 2000 e, até o momento, vem apresentando um importante desempenho de suas atividades na área de Assistência Social, bem como constitui-se como um importante parceiro na realização de um dos painéis da 5ª Conferência Municipal de Assistência Social.”*;

– Além disso, a Prefeitura também enquadrou o CIEDS como entidade de assistência social, quando da expedição do Alvará de Funcionamento (doc. VI). Ora, isto tudo comprova que o CIEDS é uma instituição de assistência social e que sua atuação é sempre desinteressada e incondicional;

– Registre-se que a Recorrente tem imunidade de todos os impostos federais (IR, IOF, etc), com base no mesmo dispositivo constitucional que ampara sua imunidade quanto ao ISS;





**Acórdão nº 9.296**

– Para comprovar que a Recorrente executa ações em parceria com o poder público e não ações contratadas, devemos proceder à análise do documento formal que estabelece o vínculo entre a instituição e o órgão do governo. Transcreve trechos de parecer da Advocacia Geral da União (AGU), citando doutrina de Maria Sylvia Zanella de Pietro, para demonstrar as diferenças existentes entre o contrato e o convênio;

– Transcreve, também, alguns trechos de convênios firmados com a Secretaria Municipal de Assistência Social, para elucidar melhor a relação jurídica existente com seus parceiros, concluindo, em seguida, que: as partes atuam com objetivos comuns, em regime de mútua colaboração; há mútua colaboração para obtenção de um resultado comum; os recursos disponibilizados pelo financiador não são utilizados pelo CIEDS em benefício próprio; não há qualquer indício ou prova da prática de atividade economicamente remunerada pelo CIEDS; e há o efetivo controle público sistemático da aplicação dos recursos e dos resultados parciais e finais;

– Assim, não há que se falar em relação de prestação de serviços, no caso dos convênios analisados, haja vista que não é essa a natureza jurídica da atuação da Recorrente;

– Neste particular, destaca-se o fato de que o ISS somente pode incidir sobre atividades que, à luz do direito privado brasileiro, conceituam-se como efetivas prestações de serviço, nos termos do art. 156, III da CF/88 e do art. 110 do CTN;

– Ademais, os serviços, para se sujeitarem à incidência do ISS, devem ser executados com um fim em si próprio, em atividade econômica específica, dirigida ao contratante, de forma autônoma, o que não ocorre nos casos tratados no presente recurso;

– As ações realizadas pela Recorrente não se enquadram na categoria de prestação de serviços. Todos os valores mencionados nos convênios dizem respeito aos recursos necessários para a implantação e execução dos projetos nele mencionados, ou seja, os recursos que a Recorrente recebe por meio dos convênios para utilização nos projetos não têm natureza de remuneração, pois devem ser integralmente aplicados nos projetos e, além disso, a responsabilidade pela condução das ações é partilhada entre as conveniadas;

– Todos os recursos materiais necessários à execução dos projetos são previamente calculados e aprovados pelas partes, devendo constar de planilhas orçamentárias que integram os convênios firmados, nas quais nunca houve provisão para pagamento de ISS, ao contrário do que ocorre com tributos não sujeitos à imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88, como, por exemplo, o caso da contribuição ao PIS;





**Acórdão nº 9.296**

– Em geral, os cálculos acerca dos recursos alocados em cada projeto são feitos conforme os editais de cada entidade patrocinadora e parceira da Recorrente, não tendo esta qualquer autonomia com relação aos cálculos e à destinação, cobrança ou alocação dos recursos, como teria caso estivesse em uma relação de prestação de serviços;

– A prestação de contas dos convênios é feita periodicamente pela Recorrente, com seriedade e eficiência. Caso haja algum saldo orçamentário nos projetos, este será obrigatoriamente devolvido aos financiadores. Como prova do alegado, a Recorrente anexa ao presente recurso cópia do convênio relativo ao *Projeto Saúde e Bem Estar* e o comprovante de devolução de saldo do referido projeto, no valor de R\$ 878,05, ao Município do Rio de Janeiro (doc. IX);

– É cediço que a base de cálculo do ISS é o valor dos serviços, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. Sendo assim, como pode ser tributado um valor, como contraprestação por serviço prestado, quando ele foi restituído ao Município do Rio de Janeiro?;

– Outro fator importante a ser demonstrado é o dever do CIEDS de devolver os rendimentos auferidos pelos convênios firmados ou reaplicá-los em atividades negociadas com o financiador parceiro. Para provar o alegado, anexa a Recorrente cópia do Convênio nº 023/2002, celebrado com o Município do Rio de Janeiro, acompanhado do comprovante de depósito de devolução de rendimentos e despesas bancárias (doc. XII);

– Portanto, para a Recorrente, é uma grande incongruência cogitar que ela presta serviços para os financiadores dos projetos, principalmente porque: todas as ações da Recorrente são dirigidas à comunidade carente que é objeto do projeto; o cálculo da estimativa de recursos que serão necessários para cada projeto é feito, na maioria das vezes, pelo próprio ente financiador, não tendo o CIEDS qualquer direito ou poder de, discricionariamente, decidir sobre o momento de aplicação e a finalidade dos recursos; todos os recursos materiais recebidos de terceiros são aplicados única e exclusivamente na execução dos projetos; e durante todas as fases do projeto, são prestadas contas, ao Governo e aos financiadores, da aplicação e do empenho dos recursos, inclusive, havendo a obrigação do CIEDS de devolver os recursos não utilizados;

– Como a Recorrente não exerce nenhuma atividade remunerada e não visa o lucro, suas unidades operacionais são mantidas com doações e com recursos oriundos das taxas de operacionalização existentes em alguns projetos, num percentual variável de 4 a 8% de seu valor total, recursos que cobrem as despesas de telefone, de infra-estrutura, de compra de equipamentos, de remuneração de pessoal ligado à atividade meio (apoio e administração), desenvolvimento de equipes, manutenção do *site* e outras despesas que não estão ligadas diretamente à execução do projeto, porém, que são essenciais para a consecução dos objetivos dos mesmos, sendo que as eventuais sobras são reaplicadas na manutenção e em ações sociais do CIEDS;





**Acórdão nº 9.296**

– Ainda que a cobrança do ISS fosse possível de ser feita sobre as taxas de operacionalização, isso não seria cabível, já que as atividades exercidas pelo CIEDS não se enquadram em nenhuma das atividades mencionadas na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003;

– A Recorrente não pode deixar de ser reconhecida como entidade de assistência social somente porque não atua como financiadora dos projetos a que se propõe executar em parceria com a Prefeitura, pois isto equivaleria dizer que somente presta assistência social quem dispõe de recursos para viabilizar economicamente as atividades sociais e, nessa ótica, qual seria o motivo e a finalidade da existência de associações e entidades sem fins lucrativos?;

– Tentando justificar as suas convicções, o ilustre julgador de primeira instância baseou-se, de forma equivocada, nos superávits patrimoniais apresentados pela Recorrente, entendendo que tais superávits, que não se confundem em hipótese alguma com os resultados apurados em uma sociedade mercantil, justificariam a existência das supostas receitas que compõem a base de cálculo apresentada pela Administração Fazendária;

– Não é demais esclarecer que, até o ano de 2004, os critérios adotados para fins de registro contábil dos respectivos eventos patrimoniais, na legislação à época aplicável, resumiam-se, basicamente, no cômputo integral dos valores repassados pelo Município, consoante a devida aprovação dos projetos, contudo, as despesas a eles vinculados somente eram reconhecidas quando da sua efetiva ocorrência, sendo óbvio que, a partir deste critério, sempre haverá superávit patrimonial, na medida em que os valores repassados, por questões operacionais diversas, não são utilizados de imediato;

– Como se verifica, a Administração Tributária vem exigindo da Recorrente o suposto e inaceitável crédito tributário, com base numa mera formalidade de registro contábil, a qual já não é mais utilizada, por força da exigência da própria legislação municipal do Rio de Janeiro, de modo a não mais reconhecer tais superávits formados a partir de recursos recebidos e ainda não aplicados;

– Transcreve doutrina de Luciano Amaro, no sentido de que nada impede que a entidade sem fins lucrativos, na sua atuação, aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit);

– Da mesma forma, mostra-se descabida a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de serviços por parte da Recorrente, pois esta não presta serviços, mas, simplesmente, administra recursos alheios para aplicá-los aos fins sociais a que se destina;





**Acórdão nº 9.296**

– A legislação é clara em afirmar que está obrigado a emitir nota fiscal de serviços a pessoa física ou jurídica obrigada à inscrição no cadastro de contribuintes do Município, conforme os serviços que prestarem, o que, conforme visto, não se aplica à Recorrente;

– Por fim, no tocante à aplicação da multa de 50%, decorrente do não recolhimento do ISS supostamente devido, esta fere os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, na medida em que imputa à Recorrente uma penalidade por demais severa pelo descumprimento de uma obrigação acessória;

– Tal penalidade somente se justifica em casos de evidente intuito de fraude, dolo ou simulação, ou, do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da Recorrente, o que é vedado pela Constituição Federal, por ser ato flagrantemente confiscatório.

Requer a Recorrente, no mérito, que seja desconstituído o lançamento referente ao Auto de Infração, em decorrência de sua total insubsistência jurídica, a fim de que seja determinado o arquivamento do feito, para que não produza quaisquer efeitos.”

A Representação da Fazenda opinou pelo provimento parcial do recurso.

É o relatório.

**V O T O**  
Conselheiro **RELATOR**

Dois são os pontos relevantes a se examinar no presente processo.

Em primeiro lugar, a imunidade invocada, cujo reconhecimento afastaria a incidência do tributo, sem prejuízo das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias (CTN, art. 194 e seu parágrafo). Em segundo, a correção do próprio lançamento, em relação à ocorrência do fato gerador, à matéria tributável, ao montante do tributo devido, ao sujeito passivo e à penalidade cabível (CTN, art. 142, *caput*).



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.296**

O saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA, pai do Código Tributário Nacional e mestre de muitos mestres, traçou um paralelo entre a ação declaratória e a consulta tributária, mostrando suas características comuns: ambas visam a pôr fim a um estado de incerteza, declarando a norma concreta aplicável a determinado fato, não produzem efeitos condenatórios, nem constitutivos, positivos ou negativos, mas vinculam as partes envolvidas e os demais julgadores, nos limites do decidido, a consulta, no âmbito da administração, a sentença, produzindo a coisa julgada. Desse modo, se alguém deseja obter uma decisão que lhe traga certeza sobre uma relação jurídica, por exemplo, se está, ou não, imune ou isento, em relação a determinado tributo, pode se utilizar da consulta ou da ação declaratória: a decisão, favorável ou desfavorável, repita-se, cria a norma para futura solução de litígio, em processo decorrente de impugnação ou em ação anulatória, onde poderão ser discutidas quaisquer outras questões relativas ao lançamento, por exemplo, a ocorrência dos fatos, a base de cálculo, as penalidades, mas nunca a reconhecida existência ou inexistência de imunidade ou isenção.

O Decreto nº 14.602/96 permite a quem tenha legítimo interesse formular consulta, expondo suas dúvidas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária a situação determinada (arts. 119 a 131), estabelecendo, em seu art. 132, que se aplique ao procedimento que versar sobre reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência, os mesmos ditames.

Para assegurar a interpretação e correta aplicação da legislação a cada caso em particular e definir o posicionamento da administração fazendária municipal, em relação à situação apresentada, foi criada a Divisão de Consultas (F/CET-1) da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários (F/CET), convenientemente habilitada para a análise da contabilidade dos contribuintes, seus balanços e documentos contábeis e fiscais, livros e mais o que necessário for, e com competência legal para decidir o pedido, pela Administração Municipal.

A resposta à consulta, irrecorrida ou irrecorrível (art.128), torna definitiva, no âmbito administrativo, a solução dada, nos limites do decidido. Insista-se, não é um simples opinamento, mas uma decisão que produz efeito vinculante, *nos limites do decidido*, tanto para a administração, quanto para o administrado, ressalvado o recurso ao Poder Judiciário.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.296**

No caso dos autos, o pedido de reconhecimento de imunidade foi submetido pelo Recorrente à Secretaria Municipal de Fazenda e analisado pelo órgão competente, a Divisão de Consultas Tributárias, que emitiu o parecer de fls. 186/189 constante do processo 04/351.376/02. O judicioso parecer da Coordenadoria examinou a situação do Requerente, em face da Constituição Federal (art. 150, VI, “c”, e § 4º, e art. 203), e do Código Tributário Nacional (art. 14) e, considerando que os serviços não eram prestados pelo Recorrente desinteressada e incondicionalmente, mas remunerados pelo Município, este sim realizador da atividade de assistência social, declarou que a sociedade não preenchia os requisitos constitucionais e legais para gozo da imunidade assegurada às instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, sujeitando-se, desse modo, ao pagamento de ISS, decidindo ao fim pelo indeferimento do pedido de reconhecimento de imunidade. Deixou-se claro que os limites da decisão da F/CET-1 são os limites do próprio pedido, ou seja, de reconhecimento de imunidade, pois, embora mencionando, de passagem, que as receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados pelos convênios e contratos apresentados devessem ser tributadas pelo ISS, essa questão não foi, nem poderia ser, objeto da decisão.

A não interposição de recurso, dentro do prazo regulamentar, tornou definitiva a decisão, no âmbito administrativo, cabendo ao Requerente, por força do disposto no art. 129 do Decreto nº 14.602/96, adotar o procedimento indicado, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência. O não cumprimento da resposta definitiva sujeita o consulente à lavratura de auto de infração (art. 129, § 1º), tal como veio a ocorrer. Deixou-se claro que ao Recorrente é assegurado o direito de impugnar o lançamento, em todos seus aspectos, exceto em relação ao reconhecimento da imunidade, objeto de decisão definitiva da Administração Municipal, por intermédio da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, da qual não cabe recurso para a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários ou o Conselho de Contribuintes, todos órgãos da mesma Secretaria Municipal de Fazenda.

Neste sentido, já decidiu o Conselho de Contribuintes, por exemplo, no julgamento do Recurso Voluntário nº 4.062, de interesse de IBRASON - INSTITUTO BRASILEIRO DE ULTRASSONOGRRAFIA LTDA., de que fui relator (Acórdão nº 6007, de 12/08/99, unânime).

A orientação dada pelo órgão competente poderá ser modificada por outro ato dele emanado (art. 131, **caput**, I), mas, alterada a orientação, esta só produzirá efeito a partir do 31º dia seguinte ao da ciência do interessado (§ 1º).

Ressalte-se que a mudança de orientação somente se aplicará aos fatos geradores futuros, e não aos pretéritos, a teor do que dispõe o art. 146, **in verbis**, do Código Tributário Nacional:



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.296**

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Passando ao exame do auto de infração, cumpre verificar se as receitas arroladas decorrem da prestação de serviços tributados.

O Representante da Fazenda FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA, em seu brilhante parecer de fls. 263/294, citando as lições dos mestres, salientou as diferenças entre contratos e convênios celebrados com a Administração Pública: nos primeiros, os contratantes têm interesses opostos, a Administração paga por serviços prestados e os valores recebidos se integram ao patrimônio do prestador dos serviços, que, em regra, se sujeitam à tributação; nos convênios, os signatários têm objetivos institucionais comuns e as importâncias recebidas não correspondem a preços de serviços, não se integram ao patrimônio da entidade particular, permanecendo receitas públicas, somente podendo ser utilizadas para os fins previstos no convênio, e devendo ser restituídas, se não utilizadas, após prestação de contas.

O ilustre e ilustrado Representante da Fazenda, em seu exaustivo parecer, analisa um a um os contratos e convênios constantes do processo e as receitas correspondentes, excluindo, corretamente, as que não correspondem a prestações de serviços. Neste ponto, nada poderia acrescentar ao exposto às fls. 284/292, que transcrevo, integrando ao presente voto:

Numa primeira conclusão, tem-se que a tributação pelo ISS dos recursos envolvidos nos convênios celebrados com órgãos da Administração Direta e Indireta das três esferas de governo não poderá prosperar, haja vista que tais recursos não advêm da prestação de serviços realizada diretamente aos órgãos públicos.

Há, no entanto, conforme antecipamos, três ajustes pactuados com órgãos da Administração Direta e Indireta do Município do Rio de Janeiro e do Estado de Sergipe, mediante contrato, cujo exame confirma a natureza contratual dos respectivos instrumentos, visando a prestação de serviços tributáveis pelo ISS.

O primeiro destes ajustes é o Contrato nº 48/2002, celebrado entre o CIEDS e a FUNDAÇÃO MUNICIPAL LAR ESCOLA FRANCISCO DE PAULA - FUNLAR (fls. 31/35 do processo nº 04/351.376/2002, em apenso), cujo objeto envolve, além da implementação de programas de promoção social, educacional e profissional, **serviços voltados ao desenvolvimento institucional da FUNLAR e à assessoria de gestão em programas de desenvolvimento sustentável.**



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.296**

Em relação a este instrumento jurídico, tem-se evidenciada a natureza contratual, com parte dos serviços sendo prestada diretamente à FUNLAR. Vale registrar que um dos objetivos específicos do contrato é a implementação de um programa de melhoria profissional interna (da FUNLAR), com foco nas áreas de gestão social, desenvolvimento de ações sócio-educativas, integração e melhoria técnica.

Para que não paira dúvida quanto aos objetivos relacionados a este contrato, julgamos relevante transcrever excerto do Relatório de Atividades do CIEDS, para o ano de 2001, que trata do Projeto Desenvolvimento Institucional – FUNLAR (Anexo I, fl. 193): “O presente projeto visa à implementação de ações voltadas para o desenvolvimento institucional da FUNLAR focado na capacitação de seus técnicos, na implementação de atividades sócio-educativas das famílias dos usuários da instituição e sensibilização da sociedade para a cooperação e facilitação da acessibilidade à educação e ao mercado de trabalho dos usuários”.

Neste caso, resta claro que as verbas remuneram, ainda que parcialmente, os serviços prestados, assumindo a natureza de receita de serviços. Não por outro motivo, a FUNLAR celebrou contrato e não convênio, cabendo presumir que tenha seguido a obrigatória orientação da Douta Procuradoria Geral do Município.

A confirmar a natureza jurídica das referidas verbas contratuais como receitas de prestação de serviços, evoca-se a agora adequada classificação orçamentária das correspondentes despesas na FUNLAR, realizada sob o código 3.3.90.39.18, com o seguinte significado, segundo o Classificador da Receita e da Despesa: *Treinamento de Pessoal por Pessoa Jurídica - Despesas com treinamento de funcionários, tais como: cursos, aulas, exposições, palestras, simpósios, seminários, congressos e outros, desde que não se refiram a treinamento em informática.*

O segundo destes ajustes é o Contrato nº 029/2004 (Anexo III, doc. 14), celebrado entre o CIEDS e a SECRETARIA MUNICIPAL DE ADMINISTRAÇÃO – RJ, cujo objeto é a prestação de serviços de apoio operacional à Creche Institucional Dr. Paulo Niemeyer, situada na Rua Afonso Cavalcanti, 455, no CASS – ANEXO.

Trata-se, em verdade, da prestação de serviços de administração e de educação para a Creche Municipal Dr. Paulo Niemeyer.

Neste caso, não cabe falar em parceria, pois os serviços em questão foram efetivamente contratados pela SMA. O teor do instrumento não deixa margem a dúvidas. As cláusulas contratuais fazem menção à requisição de serviços, a pagamento, a faturamento, à incidência de juros moratórios, à multa penal, à prestação de garantia pela contratada, à aceitação dos serviços, enfim, disposições que tornam evidente a natureza contratual do ajuste.





**Acórdão nº 9.296**

Além disso, os recursos recebidos pela prestação dos serviços têm natureza jurídica de receita, pois passam a integrar o patrimônio do CIEDS, inexistindo qualquer cláusula contratual que restrinja a disponibilidade destas receitas de serviço com relação à contratada.

Considere-se, aqui também, a classificação das correspondentes despesas junto à SMA, realizada sob o código 3.3.90.39.07, com o seguinte significado, segundo o Classificador da Receita e da Despesa: *Outros Serviços de Terceiros* (despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos) - *Serviços Administrativos de Caráter Eventual*.

Vale, ainda, com relação a este instrumento, a mesma presunção de que a elaboração de contrato e não de convênio tenha seguido a imperiosa orientação da Douta Procuradoria Geral do Município, em obediência às determinações da legislação municipal de regência.

O terceiro e último destes ajustes é o Contrato de Prestação de Serviços nº 08/2003 (Anexo III, doc. 2), celebrado entre o CIEDS e a SECRETARIA DE ESTADO DO COMBATE À POBREZA, DA ASSISTÊNCIA SOCIAL E DO TRABALHO DO ESTADO DE SERGIPE, cujo objeto é a execução do *Projeto de Educação Corporativa para Mudança*, através da realização de cursos de qualificação profissional.

Também com relação a este contrato, não vemos como se possa falar em parceria, embora em tese isto fosse possível, pois o que o instrumento denota é que aquela Secretaria de Estado contratou o CIEDS para a execução de todo o Projeto de Educação e não que tenha havido uma associação para a consecução de um objetivo comum.

A exemplo dos contratos celebrados com a FUNLAR e a SMA, que vieram de ser analisados, a natureza contratual deste instrumento exsurge das próprias cláusulas pactuadas, com a menção a pagamento, proposta de serviços, multa penal, aceitação dos serviços e, até, fato do príncipe<sup>1</sup>.

Vide, da mesma forma, a classificação padrão das despesas perante a Secretaria de Estado, sob o código 3.3.90.39, com o seguinte significado, agora segundo as Portarias Interministeriais do Governo Federal nºs 163, 325 e 519: *Outros Serviços de Terceiros* (despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos).

<sup>1</sup> Antigamente significava ato arbitrário da autoridade executiva, mas modernamente se refere a todo ato voluntário da administração que vem onerar as partes que contrataram com ela. Esta noção tem grande importância nos contratos administrativos, para permitir ao prejudicado obter reparação do Estado. Príncipe significa autoridade pública, Estado, poder público, administração. (José Cretella Júnior, Dicionário de Direito Administrativo, Ed. Bushatsky, São Paulo, 1972).



**Acórdão nº 9.296**

Numa segunda conclusão, tem-se como procedente a tributação pelo ISS das receitas auferidas em razão destes contratos firmados com órgãos da Administração Direta e Indireta do Município do Rio de Janeiro e do Estado de Sergipe (FUNLAR nº 48/2002, SMA nº 029/2004 e SECP-SE nº 08/2003), uma vez que tais receitas decorrem da prestação de serviços realizada para aqueles órgãos públicos.

Analisada a natureza jurídica dos recursos financeiros envolvidos nos convênios e contratos celebrados com órgãos da Administração Direta e Indireta das três esferas de governo, resta, a seguir, o exame das demais verbas au tuadas, que envolveram ajustes pactuados com entidades de direito privado, com e sem fins lucrativos.

Os convênios ou termos de cooperação técnica celebrados pelo CIEDS com entidades de direito privado, sem fins lucrativos, como o INSTITUTO XEROX (*Projeto Afro Ascendentes*)<sup>2</sup> e a FUNDAÇÃO CESGRANRIO (*Projetos Esportivo, Cultural, de Lazer e de Capacitação Profissional para as comunidades do Parque André Rebouças*)<sup>3</sup>, também não revelam a existência de prestação de serviços realizada diretamente para as entidades financiadoras.

Os recursos repassados pelo INSTITUTO XEROX e pela FUNDAÇÃO CESGRANRIO destinam-se, exclusivamente, a cobrir as despesas relacionadas à execução dos projetos, valendo destacar, ainda, no que concerne à natureza dos repasses financeiros, o disposto no parágrafo primeiro da cláusula quarta do Termo de Cooperação Técnica celebrado entre o CIEDS e a FUNDAÇÃO CESGRANRIO: “A quantia estipulada nesta cláusula não ensejará em acréscimo patrimonial do CIEDS”.

Da mesma forma se dá com relação aos Contratos de Fornecimento de Serviços ou aos Contratos de Financiamento de Atividades firmados com a UNESCO (Anexo III, docs. 7, 9, 11 e 18 e Anexo IV, doc. 2), que não representam prestação de serviços realizada diretamente para esta entidade financiadora, mas sim para os Projetos beneficiados e seus gestores (*Projeto de Superação da Pobreza do Estado de Sergipe, Projeto CONSAD – Consórcio de Segurança Alimentar, Projeto Jovens em Ação na Luta Contra a AIDS e Programa Nova Baixada - PNB*).

---

<sup>2</sup> Anexo I, fls. 92/96.

<sup>3</sup> Anexo I, fls. 107/111.





**Acórdão nº 9.296**

Quanto ao Acordo de Cooperação Técnica firmado com o CENTRO DE INTEGRAÇÃO SOCIAL ATRAVÉS DO TRABALHO – CISAT (Anexo IV, doc. 7), a simples transcrição do objeto do ajuste já elucidada a sua natureza não contratual: “O presente Acordo de Cooperação Técnica tem por objeto estabelecer as formas e condições pelas quais os partícipes reunirão seus esforços, recursos e competências para a realização conjunta de atividades, programas e projetos de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, por meio de cooperações, intercâmbios e trabalhos de interesse social, tendo em vista a complementaridade de recursos humanos, financeiros e materiais, e a natureza bilateral das atividades a serem desenvolvidas”.

Também possuem natureza cooperativa, apesar da denominação, os Contratos de Prestação de Serviços Técnicos celebrados com a PRIMEIRA IGREJA BATISTA EM LINS e com a ORGANIZAÇÃO NÃO GOVERNAMENTAL VISÃO MUNDIAL (Anexo IV, doc. 6), para implantação de duas turmas de 2º Grau – Ensino Médio, através da metodologia Telecurso 2000 – Comunidade, cuja meta é proporcionar um programa de educação fundamental de forma eficaz e integrada, voltada ao aumento da empregabilidade dos alunos participantes das Telessalas, um contingente de 60 jovens e trabalhadores do Lins de Vasconcelos.

Um exame um pouco mais atento dos pactos celebrados possibilita inferir que há, na prática, uma conjugação de esforços para a realização do projeto educacional endereçado a terceiros, já que importantes atividades como o planejamento, o acompanhamento e a avaliação do projeto, são realizadas em conjunto ou de forma solidária.

Chama a atenção, por outro lado, que nos referidos ajustes, não haja uma única menção a expressões como prestação dos serviços, contratação dos serviços, preço dos serviços, ou mesmo simplesmente serviços, a despeito de terem sido denominados de “contratos de prestação de serviços técnicos”.

A dicção destes instrumentos jurídicos é mesmo vacilante, ora se referindo a pagamento e ora se referindo a repasse de recursos, ora aludindo a contratantes e ora aludindo a partícipes.

Vale registrar, ainda, que inexistente multa penal para descumprimento de obrigações e que o ajuste pode ser denunciado unilateralmente, mediante simples aviso epistolar, o que vem realçar, ao nosso sentir, a natureza cooperativa do pacto.

Tem-se, por fim, que os repasses de recursos são feitos de acordo com uma Planilha Orçamentária constante do Plano de Trabalho, daí a razão dos valores serem fracionados (R\$ 32.363,10, para o contrato da Igreja Batista e R\$ 57.848,35, para o contrato da Visão Mundial), permitindo concluir que o CIEDS não tem qualquer disponibilidade sobre tais verbas, o que as distancia da noção de receita de serviços.





**Acórdão nº 9.296**

Consta, ainda, da autuação, a exigência sobre verbas oriundas do Convênio de Doação nº BR-794, celebrado com a INTER-AMERICAN FOUNDATION, uma agência independente do Governo dos Estados Unidos (Anexo I, fls. 29/30). É cediço que as receitas de doação não constituem receitas tributáveis pelo ISS, visto não corresponderem à contraprestação por serviços prestados. Não há nos autos qualquer indício que aponte se tratar de uma doação disfarçada visando encobrir um contrato oneroso envolvendo prestação de serviços.

É tributável, todavia, o Contrato SERVAS/PMC nº 005/03 (Anexo III, doc. 7, Ano 2004), celebrado com o SERVIÇO VOLUNTÁRIO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, que tem por objeto a prestação de serviços de treinamento, na modalidade de cursos de Cuidadores de Idosos e de Gestão, para dirigentes, funcionários, voluntários e outros atendentes que atuam nas Instituições Asilares do Estado de Minas Gerais.

Não se trata, aqui também, evidentemente, de uma parceria, mas de efetiva contratação para prestação de serviços de treinamento.

Conforme reza a cláusula terceira (do regime de execução), “o objeto deste Contrato será executado em regime de empreitada por preço global”. A cláusula quarta, por sua vez, faz menção a “recursos necessários ao pagamento do preço do contrato”. É forçoso concluir, à luz de tais cláusulas, que a contraprestação pelo fornecimento dos serviços se dá através do pagamento do preço cobrado. Portanto, não pode restar dúvida de que os recursos auferidos em razão deste contrato têm a natureza de receita de serviços e, como tal, devem ser tributados.

Igualmente tributável é o Contrato nº 6000.0003577.04.2 (Anexo III, doc. 15, Ano 2004), celebrado com a PETROBRÁS, cujo objeto é o patrocínio ao *Projeto Juventude que Faz e Acontece*.

O contrato de patrocínio em questão, não obstante esteja direcionado ao desenvolvimento de 10 oficinas temáticas para a formação cidadã e à implantação de 10 pólos esportivos e culturais, também envolve, de forma majoritária, a prestação de serviços de propaganda institucional.

Consoante a cláusula 4.1.3 do contrato de patrocínio, é obrigação do patrocinado utilizar a logomarca da PETROBRÁS consoante seu padrão e nos estritos termos determinados e previamente aprovados pela mesma”. Esta obrigação de divulgar a marca PETROBRÁS se torna mais visível nas cláusulas 8.3, 9.1 e 9.3, a seguir transcritas:

*8.3 – Em toda e qualquer entrevista, exposição e menção ao projeto, será obrigatória a divulgação e aparição da marca PETROBRÁS como patrocinadora.*

*9.1 – Toda divulgação sobre o projeto, quando realizada pelo PATROCINADO, deverá obrigatoriamente informar o patrocínio da PETROBRÁS ao mesmo, nas*



**Acórdão nº 9.296**

*mesmas condições em que haja informação sobre outros eventuais patrocinadores, salvo estipulação em contrário.*

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

Ainda no tocante à divulgação da marca PETROBRÁS, reza a cláusula 8.1 do contrato que “o presente patrocínio envolve, por parte do PATROCINADO, as contrapartidas estabelecidas no Anexo III com as valorações a essas associadas”.

O referido Anexo III do contrato – Tabela de Contrapartidas – denuncia que, do total de gastos previstos com o projeto, da ordem de R\$ 600.000,00, cerca de R\$ 520.000,00 (aproximadamente 87%) estão vinculados diretamente à divulgação da marca PETROBRÁS, seja através de matéria televisiva, entrevistas, notas jornalísticas e edição de jornais, seja através de cartazes, *folders*, *banners* e placas de divulgação nas comunidades, seja, ainda, através de mochilas e camisetas com a logomarca da empresa.

Não há dúvida, tampouco, de que os serviços de propaganda institucional prestados por força do contrato de patrocínio firmado com a PETROBRÁS são remunerados através de preço, conforme aclara o disposto na cláusula 5.1.1:

*5.1.1 – No preço contratual estão compreendidos todos os custos atinentes à realização do projeto, supervisão, administração, emolumentos fiscais e todas as despesas que incidam direta ou indiretamente na realização do projeto, não cabendo, pois, quaisquer reivindicações de revisão de preço.” (grifo nosso)*

Com referência, por fim, à incidência do ISS sobre as receitas de patrocínio, é questão já reiteradamente afirmada por esta Colenda Corte, conforme exemplifica o recente Acórdão nº 8.458, de 08.09.2005, cuja ementa assim expressa:

*ISS – PROPAGANDA INSTITUCIONAL – As receitas de patrocínio configuram propaganda institucional, enquadrada no inciso LXXXV, do artigo 8º da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 1.194/87. Recurso parcialmente provido. Decisão unânime.*

Numa terceira conclusão, no âmbito dos ajustes pactuados com entidades de natureza privada, com ou sem fins lucrativos, tem-se como procedente, apenas, a tributação das receitas auferidas em face dos contratos firmados com o SERVIÇO VOLUNTÁRIO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (Contrato SERVAS/PMC nº 005/03) e com a PETROBRÁS (Contrato nº 6000.0003577.04.2), uma vez que tais receitas configuram a prestação de serviços tributáveis pelo ISS, realizada diretamente para estas pessoas jurídicas de direito privado.





**Acórdão nº 9.296**

Resta, por derradeiro, analisar os denominados recursos próprios, cujas contas foram igualmente autuadas. Também não nos parece que sobre os recursos próprios possa incidir o ISS. Conforme esclareceu a Recorrente, esses recursos advêm de doações e taxas de operacionalização cobradas em alguns projetos. Aquilo que sobra, após a dedução das despesas de manutenção, é reaplicado em ações sociais do CIEDS.

Quanto às doações, delas já nos ocupamos anteriormente, apontando a impossibilidade de serem tributadas pelo ISS.

Com relação às taxas de operacionalização, embora não estivessem presentes em qualquer dos ajustes autuados (ao menos não expressamente previstas), só seriam tributáveis se derivassem de contratos de prestação de serviços, como parte integrante do preço. Não enxergamos como, de forma isolada, pudessem estar vinculadas a um serviço autônomo tributável.

A rigor, se as taxas de operacionalização são recebidas para fazer frente às despesas de manutenção da entidade, que não estão ligadas diretamente aos projetos executados, ao nosso sentir, assumem a natureza jurídica ou de doação ou de subvenção social<sup>4</sup>, a depender da origem privada ou pública de tais desembolsos.

Por seu turno, as ações sociais do CIEDS, realizadas exclusivamente com recursos próprios, não envolvem a exigência de qualquer contrapartida por parte da população atendida. Ainda que venham a caracterizar atividades previstas na Lista de Serviços do ISS, diante da gratuidade na prestação, não há que se falar em tributação, por inexistência de remuneração e, conseqüentemente, por ausência de base de cálculo.

A propósito dos serviços prestados gratuitamente, José Eduardo Soares de Melo leciona que *a circunstância de a Constituição Federal nada ter disposto a respeito da remuneração dos serviços de qualquer natureza não apresenta relevância, uma vez que além dos tributos deverem ser avaliados economicamente (o que implica natural onerosidade), a gratuidade impossibilita a aferição do postulado da capacidade contributiva, que constitui princípio fundante dos impostos (art. 145, § 1º, CF)*. (ISS – Aspectos Teóricos e Práticos, Dialética, 3ª Edição, p. 119).

<sup>4</sup> Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. (Art. 12, § 3º, I, da Lei nº 4.320/1964)



**Acórdão nº 9.296**

No mesmo sentido, é o ensinamento de Marçal Justen Filho: *o ISS não incide sobre serviços gratuitos, ou seja, aquele que não é qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer decorrente de contrato bilateral. O serviço prestado sem qualquer remuneração não é hábil a sujeitar o prestador à incidência do ISS. (...) Se houvesse incidência do tributo, não poderia nascer a obrigação tributária, pela impossibilidade de avaliação ou fixação de prestação devida, eis que a base impositiva teria valor neutro (igual a zero). Uma parcela de zero é zero. A definição de uma prestação tributária, no caso, significaria confisco estatal de bens privados, pela ausência de fato signo-presuntivo de riqueza e pela inviabilidade de fixar racionalmente o valor da prestação.* (O Imposto Sobre Serviços na Constituição, RT, 1985, ps. 171/172).

Numa quarta conclusão, verifica-se não ser procedente a tributação pelo ISS dos denominados recursos próprios, uma vez que estes decorrem ou de doações ou de subvenções sociais e considerando, ainda, que os serviços suportados por tais verbas são prestados gratuitamente.

Nessa ordem de conclusões, à exceção do Contrato FUNLAR nº 48/2002, do Contrato SMA nº 029/2004, do Contrato SECP-SE nº 08/2003, do Contrato SERVAS/PMC nº 005/03 e do Contrato PETROBRÁS nº 6000.0003577.04.2, contratos estes que são de prestação de serviços e cujas receitas são tributáveis, todas as demais verbas autuadas, por não constituírem remuneração decorrente de prestação de serviços e, deste modo, não entram na composição da base de cálculo do ISS, deverão ser excluídas do Auto de Infração.

No que diz respeito às Notas Fiscais de Serviços, é fora de dúvida que a Recorrente, prestando serviços, estava obrigada a possuí-las e as emitir, porém somente a partir de novembro de 2002, quando recebeu a primeira remuneração tributável, decorrente do Contrato FUNLAR nº 48/2002, de acordo com o Quadro Auxiliar de fl. 07, devendo a penalidade imposta ser reduzida ao período de 01 de novembro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, em um total de 26 meses.

Finalmente, não merecem acolhida as alegações de que a aplicação da multa de 50% estaria a ferir os princípios da capacidade contributiva e da proibição de confisco, sendo severa demais pelo descumprimento de obrigação acessória. A multa de 50% não foi imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, mas pela falta de pagamento do tributo devido, sendo bastante razoável e adequada, tendo em conta a natureza da infração cometida.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso, para reduzir a base de cálculo do Auto de Infração nº 101.482, para R\$1.462.117,56 (um milhão quatrocentos e sessenta e dois mil cento e dezessete reais e cinquenta e seis centavos), mantidas as exigências referentes às contas de nºs 64.104-9 (Ano 2003), 64.109-0 (Ano 2004), 64.119-7 (Ano 2004), 64.120-0 (Ano 2004) e 64.144-8 (Anos 2002 e 2003) e excluídas as demais, e para limitar aplicação da multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória ao período de 01 de novembro de 2002 a 31 de dezembro de 2004.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**VOTO VENCIDO**  
(Quanto à Obrigação Principal)  
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Em primeiro plano, *data vênia*, ousou discordar do posicionamento do i. Conselheiro relator FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES no sentido de que a resposta à consulta formulada pelo contribuinte vincula a decisão da Administração no processo litigioso.

A Conselheira VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES, com o que concordo *in totum*, tem, em diversos julgados deste E. Conselho, esposado a tese de que *“as respostas dadas em processo de consulta, mesmo quando definitivas, não possuem efeito vinculante para a Administração, quando no exercício de sua atípica função judicante. Isto porque, em havendo impugnação a qualquer espécie de lançamento, fica instaurado o litígio tributário, conforme preceitua o artigo 79, inciso I, do Regulamento do PAT (aprovado pelo Decreto nº 14.602/96), transmutando a natureza do processo, antes normativa para contenciosa (grifos nossos). E, na legislação aplicável não se encontra qualquer restrição quanto à sua apreciação e julgamento por parte da Primeira e da Segunda Instância Administrativas, observados os prazos estabelecidos e, se for o caso, até por parte da Instância Especial, com fundamento nos preceitos extraídos do próprio Regulamento antes mencionado”*.

Lembro que neste sentido esta Corte já se pronunciou de forma unânime, no julgamento do Recurso Voluntário nº 6.730, em sessão do dia 24/02/2005, consubstanciado no Acórdão nº 8.263, em que foi rejeitada preliminar apresentada pela representação da Fazenda, com a seguinte ementa:

**ISS – PRELIMINAR – NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO**

Compete ao Conselho de Contribuintes conhecer e julgar, em Segunda Instância Administrativa, os processos administrativo-tributários de natureza contenciosa, mesmo que a matéria nele versada tenha sido objeto de resposta definitiva dada em processo de consulta.

Inteligência do artigo 243, da Lei nº 691/84, regulamentado pelos artigos: 79, inciso I; 98, inciso II; e 103, todos do Decreto nº 14.602/96, combinados com os artigos 1º e 7º, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Preliminar rejeitada. Decisão unânime.





**Acórdão nº 9.296**

Afastada de forma hialina tal vinculação, entendo, tendo como fundamento o contido no relatório e na promoção, brilhantemente apresentadas pela representação da Fazenda, e, ainda, no memorial apresentado pelo patrono do contribuinte, não haver dúvidas de que este é instituição de assistência social, sem fins lucrativos, inclusive, em contraponto a qualquer posição em contrário, possuindo registro no **Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)**, protocolo de **cadastro como Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)**, registro no próprio **Conselho Municipal de Assistência Social**, além de outros notórios reconhecimentos de suas atividades e de sua importância dentro do cenário da assistência social.

Assim sendo, de acordo com o comando emanado da Magna Carta, em seu art. 150, VI, “c”, que ***“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... instituir impostos sobre: ... patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”***, (grifos nossos), complementado pelo contido no § 4º, do mesmo artigo constitucional, de que ***“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”***, que convalidam, inclusive os contratos de prestação de serviço combatidos, fontes de manutenção da equipe meio da instituição de assistência social, dou PROVIMENTO INTEGRAL ao presente Recurso Voluntário, no que se refere a não incidência de ISS, pela garantia concedida pela Constituição Federal.

Entretanto, acompanho o voto do i. Conselheiro relator no que se refere à obrigação acessória de emissão de Nota Fiscal, pelo que dou PROVIMENTO PARCIAL ao R.V. em questão, restringindo o período da multa formal aplicada a 1º de novembro de 2002 até 31 de dezembro de 2004, num total de 26 (vinte e seis) meses.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**DECLARAÇÃO DE VOTO**  
Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

Em apreciando o presente recurso, julgo, de conformidade com a maioria de meus pares, pelo PROVIMENTO PARCIAL, com relação à imposição fiscal no tocante ao descumprimento de obrigação principal e, também, pelo PROVIMENTO PARCIAL, com relação à multa imposta referente à obrigação acessória, esta com decisão unânime deste Colegiado.

No que tange à obrigação principal, meu posicionamento se apresenta divergente quanto à impossibilidade de este Egrégio Conselho julgar a pretensão do Recorrente, quanto ao reconhecimento da imunidade tributária, por ser matéria já apreciada pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, através de decisão definitiva proferida por aquele órgão, com efeito vinculante para a Administração Fazendária.

Certo é que, as soluções dadas em processos de consulta ou de reconhecimento de isenção, não-incidência ou imunidade, consideradas definitivas, nos termos dos incisos I, II e III, do artigo 128, do Regulamento do Processo Administrativo-Tributário (Decreto nº 14.602/96), quando descumpridas ou sendo denegatórias, tornam o sujeito passivo, após decorrido o prazo estabelecido para seu cumprimento, sujeito à autuação, de acordo com o disposto nos artigos 129 e 130, do mesmo Regulamento.

Portanto, em havendo impugnação a qualquer espécie de lançamento, fica instaurado o litígio tributário, conforme preceitua o artigo 79, inciso I, do Regulamento do PAT, transmudando a natureza do processo, antes normativa para contenciosa. E, na legislação aplicável, não se encontra qualquer restrição quanto à sua apreciação e julgamento por parte da Primeira e da Segunda Instância Administrativas, observados os prazos estabelecidos e, se for o caso, até mesmo por parte da Instância Especial, com fundamento nos preceitos extraídos do próprio Regulamento antes mencionado.

O entendimento em referência já mereceu decisão unânime deste Egrégio Conselho, rejeitando preliminar suscitada pela Representação da Fazenda, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 6.730, em sessão do dia 24/02/2005, consubstanciado no Acórdão nº 8.263, com a seguinte ementa:



**ISS – PRELIMINAR – NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO**

Compete ao Conselho de Contribuintes conhecer e julgar, em Segunda Instância Administrativa, os processos administrativo-tributários de natureza contenciosa, mesmo que a matéria nele versada tenha sido objeto de resposta definitiva dada em processo de consulta.

Inteligência do artigo 243, da Lei nº 691/84, regulamentado pelos artigos: 79, inciso I; 98, inciso II; e 103, todos do Decreto nº 14.602/96, combinados com os artigos 1º e 7º, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

A autuação em causa decorreu do indeferimento de seu pedido de reconhecimento de imunidade, com base no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF, e, em consequência, por não ter adotado o procedimento determinado pela decisão exarada no processo de consulta nº 04/351.376/2002, cobrando-se o ISS sobre as receitas auferidas com convênios e contratos firmados pelo CIEDS. Na decisão de primeira instância ficou decidido que, uma vez operada a definitividade da resposta da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, nos termos do artigo 128, inciso I, do Decreto nº 14.602/96, a matéria não mais poderia ser discutida administrativamente.

Prosseguindo no entendimento antes esposado, no sentido de ser o Conselho de Contribuintes competente para apreciar e julgar litígios decorrentes de matéria com decisão definitiva em processo de consulta, passo a examinar os autos, concluindo não estar o CIEDS amparado pelo privilégio da imunidade tributária, razão pela qual concordo com a incidência do ISS sobre as receitas auferidas pelo Centro que representam prestação de serviços tributáveis pelo imposto, sendo retiradas da autuação aquelas provenientes de convênios, conforme explicitado no longo parecer da douta Representação da Fazenda.

Assim, a par de a Recorrente estar constituída como uma associação civil sem fins lucrativos e desenvolver atividades caracterizadas como de assistência social, os convênios e contratos firmados com órgãos da Administração Direta e Indireta Municipal, mediante cobrança pelos serviços prestados, impedem seu enquadramento como instituição de assistência social, para fins de usufruir do privilégio da imunidade tributária, dado não se revestir suas atividades do caráter desinteressado e incondicional.



**Acórdão nº 9.296**

Verifica-se, pois, configurar a Recorrente uma empresa, para efeitos de pagamento do ISS, com formato social de entidade sem fins lucrativos, o que não invalida a cobrança do ISS, visto que não é a forma da constituição da pessoa jurídica que importa, mas se ela opera no mercado de livre concorrência. E, para fazer jus à imunidade tributária, a entidade deve atuar como verdadeira substituta do Estado no campo assistencial ou educacional, suprimindo a atuação do órgão público. É sabido que o cunho econômico no exercício de atividades incluídas no setor serviços, retira a possibilidade de qualquer tratamento privilegiado, o que é defeso pela própria Constituição, em cumprimento ao princípio da livre concorrência, que, por sua vez, alcança até mesmo àquelas entidades criadas em parceria com o Estado, como é o caso das empresas públicas e das sociedades de economia mista, *ex-vi* do mandamento constitucional inserto no artigo 173 e seus parágrafos.

Ademais, para o reconhecimento da imunidade, além de ser indispensável a verificação dos pressupostos extrínsecos extraídos do artigo 14, do Código Tributário Nacional, atualmente com a redação da Lei Complementar nº 104/2001 (a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a aplicação integralmente no País de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, e a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão), há que se analisar, principalmente, a concretização dos pressupostos intrínsecos, substanciais, integrantes e caracterizadores das instituições de assistência social, capazes de transportar fielmente o sentido abstrato da norma constitucional, extraindo dela o verdadeiro sentido do que seja “instituição”, cuja predominância do interesse público nacional e impessoal é que justifica o amparo pretendido.

A Lei Maior tem por finalidade proteger as instituições que possuem um fim público institucional, exclusivo, ou, ao menos, principal, funcionando como verdadeiros entes auxiliares do Estado, colocando seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Permito-me, nesta oportunidade, transmitir as lições colhidas da brilhante obra de Leopoldo Braga – “Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação ou de Assistência Social” – pioneira e quase única na análise do assunto através da apresentação de teses substanciais e essenciais à matéria.

Afirma o autor: “o conceito de instituição é amplo, abrangendo assim as que o são do ponto de vista técnico-jurídico, que se “instituem” (fundações), como as que se “constituem” e aparecem sob outras configurações (associações, sociedades civis sem fins lucrativos etc.). O que as caracteriza é menos o aspecto formal do que a sua “ingênita e indeclinável vocação a fim público”.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.296**

Quanto à imprescindível generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios, diz o autor, "se a "instituição de educação ou de assistência social" é, e não pode deixar de ser, uma entidade criada e mantida com o fim público - desinteressada e de vocação altruística, voltada, por assim dizer, para o bem comum, para o proveito geral da coletividade, acessíveis a todos não de ser os seus benefícios e utilidades; devem os seus serviços ser prestados com caráter de generalidade ou universalidade, isto é, sem discriminações, restrições, preferências ou condições, a quantos deles necessitem e estejam no caso de merecê-los em paridade de situação com outros beneficiários contemplados".

Acresce, ainda, que "o legislador constituinte teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruísticas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social".

O entendimento de que a ausência de finalidade de lucro seria bastante para caracterizar uma instituição resulta de um conhecimento superficial do assunto, pois é condição primordial que sua destinação de origem esteja voltada "para a realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com o sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral", como nos ensina Leopoldo Braga. Afasta-se, dessa forma, "da satisfação de interesses, gozos ou vantagens particulares, de qualquer espécie, em proveito de seus próprios membros organizadores ou associados".

Constata-se, pois, que o CIEDS vem explorando atividade econômica em concorrência com empresas não protegidas pela vedação constitucional quanto à imposição tributária. Aliás, a incidência do ISS não depende do resultado da atividade exercida pela pessoa jurídica, isto é, da existência ou não do objetivo de lucro, mas sim da prestação de serviço tributável pelo imposto.

Se a entidade não satisfaz os requisitos intrínsecos pertinentes às instituições de assistência social, é dispensável a verificação do cumprimento dos requisitos extrínsecos impostos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, o que aliás não foi demonstrado nos autos pela Recorrente.

É certo que a outorga da prerrogativa foi consignada, originariamente, na Constituição de 1946 quando, evidentemente, os motivos determinantes, as finalidades a que se procurava alcançar eram bem diversas daquelas que guiaram o legislador constituinte na continuidade do privilégio restritivo de competência.



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.296**

Desse modo, o reconhecimento por parte das autoridades competentes do privilégio constitucional da imunidade tributária exige, por conseguinte, um estudo minucioso a respeito do que se considera "instituição de assistência social", não se podendo olvidar que o privilégio existe e se impõe. Alguns estudiosos do assunto o interpretam. A lei, todavia, não define precisamente os seus destinatários, limitando-se a fixar requisitos formais a serem observados, não obstante a importância de seu conteúdo jurídico-econômico e sócio-econômico, havendo a necessidade de prévio enquadramento da norma à realidade política, social e econômica a que se visa atingir.

Eis a razão pela qual se deva perquirir a existência dos denominados pressupostos intrínsecos, a fim de se evitar decisões baseadas em injustas, liberais e danosas interpretações, em prejuízo dos interesses da Fazenda e dos objetivos relevantes das instituições que da franquia tenham o direito de usufruir.

Atentando para o correto conceito jurídico, econômico e social de "instituição de assistência social", destinada a atuar exclusivamente em parceria com o poder público, conforme os preceitos extraídos dos artigos 203 e 204, da Lei Maior, não vejo como se possa reconhecer a imunidade tributária pretendida pela Recorrente.

Por outro lado, não se poderia deixar de excluir da autuação as receitas que não se constituíram remuneração decorrente de prestação de serviços, conforme conclui o brilhante e minucioso parecer da douta Representação da Fazenda que, com profundidade e precisão, tão bem examinou os documentos constantes do presente recurso.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CENTRO INTEGRADO DE ESTUDOS E PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL – CIEDS** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.296**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por maioria, quanto à obrigação principal, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Relator.

Vencidos os Conselheiros ROBERTO LIRA DE PAULA, MARCO AURELIO ARRUDA DE OLIVEIRA e CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON, que davam provimento integral ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

2) Por unanimidade, quanto à obrigação acessória, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

A Conselheira VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES apresentou declaração de voto, subscrita pelos Conselheiros LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ e ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2006.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**  
CONSELHEIRO RELATOR

**ROBERTO LIRA DE PAULA**  
CONSELHEIRO

**VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
CONSELHEIRA



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**