

Acórdão nº 19.236

Sessão do dia 16 de outubro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 23/12/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.623

Recorrente: **INSTITUTO SUPERIOR DE ENSINO CELSO LISBOA**

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

Relator: Conselheiro **BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Improcede a alegação de nulidade do Auto de Infração, quando não comprovada a ausência de quaisquer dos “elementos essenciais” do art. 68 do Decreto nº 14.602/1996. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA**

Não pode ser considerada nula a decisão recorrida quando não comprovado qualquer prejuízo à defesa, que foi exercida em sua plenitude pelo contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE
EDUCAÇÃO**

Não faz jus à imunidade tributária a pessoa jurídica que não comprova o preenchimento dos requisitos legais e que não demonstra ter obtido o necessário reconhecimento do direito na forma preconizada pela legislação municipal. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Acórdão nº 19.236

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 129/140, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por INSTITUTO SUPERIOR DE ENSINO CELSO LISBOA em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então FP/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 86 a 91, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 302.895, de 28/12/2022, composto de três itens, todos concernentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A peça fiscal supracitada foi lavrada em decorrência de ação de fiscalização dirigida ao sujeito passivo acima identificado, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no âmbito da qual foram constatadas as ocorrências descritas nos itens 1 a 3 daquela peça.

Os três itens do Auto de Infração registraram que a autuada infringira o art. 44 da Lei nº 691/1984, tendo sido aplicada a penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da mesma Lei.

Descreveu-se circunstaciadamente nesses itens que a autuada não efetuara o pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019 (item 1), janeiro a dezembro de 2020 (item 2) e de janeiro a dezembro de 2021 (item 3), concernentes a serviços de ensino superior, previstos no item 08.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003.

Consignou-se também nesses itens que os débitos de ISS perfaziam, em valores históricos, R\$1.406.643,17 (item 1), R\$1.007.662,48 (item 2) e R\$560.763,58, calculados à alíquota de 5% sobre cada base de cálculo mensal, conforme discriminado em quadros demonstrativos anexos ao Auto de Infração; que o imposto fora apurado exclusivamente de documentos contábeis diretamente apresentados pelo sujeito passivo; e que, sobre os valores corrigidos monetariamente, além da multa penal, incidiriam acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do art. 181 da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 2.549/1997, e, posteriormente àquela data, nos termos do art. 1º da Lei nº 5.546/2012, observado o art. 3º da mesma Lei.

O Auto de Infração se fez acompanhar de um relatório (cf. folhas 08 a 10) em cuja apresentação – que remete a ocorrências registradas neste (AI nº 302.895) e em mais outros três autos de infração de numeração sequencial (AI's 302.894, 302.896 e 302.897) - a autoridade lançadora informou que a autuada emitira as NFS-e como sujeitas à imunidade tributária, por se considerar instituição de educação sem fins lucrativos.

Acórdão nº 19.236

Assinalou que o Instituto buscara ter reconhecida sua imunidade tributária frente aos serviços de ensino por meio do processo nº 04/351.372/2014, tendo seu pleito sido indeferido, sem apreciação do mérito, em virtude da não apresentação da documentação comprobatória necessária para a devida análise, ocasião em que o sujeito passivo foi informado de que poderia formular novo pedido, através de novo processo, o que, contudo, não ocorreria até aquela data.

Acrescentou que a autuada não cumprira o disposto no artigo 14, inciso I, do CTN, ao promover distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas aos estatutários, razão pela qual, ao total de receitas encontradas, fora aplicada a alíquota de 5%, conforme determinação legal, frente aos serviços prestados pelo Instituto.

No que tange especificamente à presente autuação, o agente lançador pontuou que a infração se referia às receitas de serviços prestados, na capitulação de ensino, previstos no item 08.01 da Lista Anexa da LCF nº 116/2003, cujos valores foram retirados exclusivamente da contabilidade da contribuinte, frente à rubrica PROUNI, que, de acordo com as demonstrações contábeis, sempre se encontrava com receita igual ao respectivo desconto.

Afirmou a autoridade lançadora que os valores recebidos a título de PROUNI são tributáveis normalmente, tendo em vista a natureza remuneratória com que o Instituto recebe os valores, na forma de benefícios fiscais, o que, naturalmente, não afastava a tributação pelo ISS frente aos serviços prestados.

Relatou que, no item 1, foram considerados os valores apontados pelo próprio contribuinte, tendo em vista que o valor do PROUNI estava inserido na conta “31030109 - Receita de Bolsas Filantrópicas”, para os exercícios de 2017, 2018 e 2019; no item 2, foram considerados integralmente os valores na conta “31030109 - Receita de Bolsas Filantrópicas 100%”, compreendendo-se que todo o valor de 2020 na referida conta tratava de valores recebidos a título de PROUNI; e, no item 3, foram considerados integralmente os valores nas contas “31030111 - Receita de Bolsas PROUNI 100%” e “31030112 - Receita de Bolsas PROUNI Parcial”, tendo em vista que para o exercício de 2021 o Instituto passou a segregar cada uma das receitas em contas específicas.

Inconformada com a sobredita autuação, a entidade apresentou tempestivamente a impugnação constante de folhas 26 a 45.

Em sua peça contestatória, a impugnante arguiu preliminarmente a nulidade da autuação, por entender ter havido ofensa ao contraditório e à ampla defesa em face de suposta ausência de motivação do lançamento.

Afirmou que a autuação teria decorrido da negativa do reconhecimento da imunidade tributária da impugnante por parte da fiscalização, que teria apresentado como um dos motivos o não cumprimento do disposto no art. 14, inciso I, do CTN.

Acórdão nº 19.236

Argumentou que, na tentativa de fundamentar a autuação, a autoridade fiscal teria se limitado a atribuir à contribuinte uma conduta obstativa de usufruto da sua imunidade, sem estabelecer de forma fática qual teria sido o ato ou o documento que teria feito com que a fiscalização chegasse à grave conclusão de que a impugnante distribuiria parcela de seu patrimônio ou de suas receitas.

Citou dispositivos da Constituição (art. 5º, inciso LV, da CF/1988) e da legislação municipal (art. 40, incisos II e III, e art. 68, inciso III, ambos do Decreto nº 14.602/1996), bem como precedente deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 18.025, de 23/06/2022), para corroborar sua tese de ofensa ao contraditório e à ampla defesa por alegada ausência de motivação.

No mérito, alegou que seria uma instituição de assistência social sem fins lucrativos, com a finalidade de prestação de serviços na área de educação, e que preencheria todos os requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional, de modo que faria jus à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, “c”, da CF/1988.

Disse que, ao contrário do que afirmado expressamente no relatório fiscal, o processo nº 04/351.372/2014 teria sido protocolado objetivando o reconhecimento da imunidade relativa ao IPTU, e não ao ISS incidente sobre o serviço de ensino, razão pela qual o processo em questão, porque versaria especificamente sobre IPTU, não deveria servir de parâmetro objetivo para indeferimento da imunidade.

Observou que, ainda que a fiscalização julgasse oportuno considerar o referido processo para análise no âmbito do ISSQN, de nada aproveitaria, visto que não teria havido julgamento do mérito naquele feito.

Aduziu que a legislação tributária municipal não traria a obrigatoriedade de abertura de processo específico para reconhecimento de imunidade tributária, vez que, em se tratando de um direito constitucional, não dependeria da outorga prévia do ente tributante, podendo ser suscitada em sede de fiscalização ou de defesa administrativa, como feito regularmente no presente caso.

Asseverou que o ônus da prova caberia a quem acusa, de modo que, se a fiscalização afirma que a Instituição promoveu distribuição de seu patrimônio ou receita, deveria apresentar provas inequívocas das supostas distribuições.

Após refutar a ideia de que a presunção de validade dos lançamentos tributários garantiria a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário, afirmou que não caberia ao contribuinte comprovar a inexistência do fato gerador, tampouco das infrações que lhe são atribuídas, mas sim incumbiria ao Fisco demonstrar a sua ocorrência, voltando a invocar, nesta linha, o disposto no art. 68, inciso III, do Decreto nº 14.602/1996.

Concluiu que não bastaria ao Fisco afirmar vagamente que o contribuinte distribuiria parcela de seu patrimônio ou receita aos estatários, devendo a autoridade fiscalizadora indicar os fatos que comprovassem esta alegação.

Acórdão nº 19.236

Quanto aos valores do PROUNI, disse que a Administração Tributária objetivaria onerar uma base específica no presente Auto de Infração, determinando a incidência do ISSQN sobre uma parcela das receitas de serviços prestados, ao mesmo tempo em que oneraria a *"totalidade da receita de serviços prestados"* no Auto de Infração 302.894, o que abrangeeria as rubricas destacadas a título de PROUNI, FGEDUC e AJUSTE E ESTORNO.

Concluiu, assim, que a municipalidade, em seu ímpeto arrecadatório, tentaria gravar múltiplas vezes as mesmas bases, incorrendo em grave e claro *bis in idem*.

Alegou que o fato de a Instituição possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS representaria efetiva comprovação do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, pois as exigências para obtenção do aludido certificado seriam muito mais extensas do que aquelas constantes no Código Tributário Nacional.

Digressou longamente sobre os fundamentos ontológicos da imunidade em tela e da desoneração das entidades dela beneficiárias, defendendo um conceito alargado para instituição beneficente de assistência social, que incluiria as entidades dedicadas à educação.

Frisou que as instituições educacionais sem fins lucrativos reinvestiriam todos os recursos eventualmente excedentes na implementação de sua atividade, buscando a universalização da educação e sua melhoria qualitativa, circunstância diretamente relacionada à inexistência de escopo lucrativo, de maneira que, apesar de verificar-se capacidade econômica, não se afiguraria capacidade contributiva, na medida em que inexistiria índice presuntivo de riqueza passível de tributação.

Assinalou que a imunidade tributária decorreria da natureza da Instituição, visto que a ora Impugnante seria notadamente Instituição Beneficente de Assistência Social, tendo suprido há anos a lacuna estatal no que se refere à educação, por meio de milhares de bolsas concedidas.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou o que segue:

i) Inicialmente, que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário discutido;

ii) No mérito, que fosse julgada procedente a impugnação, de modo a se cancelar o Auto de Infração *sub lite*.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a então FP/REC-RIO/CIS-F, ocasião em que o Fiscal de Rendas autuante, em manifestação instrutória de folhas 81 a 84, opinou pela manutenção integral do Auto de Infração, informando, em síntese, que ele foi devidamente fundamentado, tanto pela expressa previsão da ocorrência, em folha 02, quanto pela apresentação do Relatório dos AI's, em folhas 08 e 09; que o objeto do PA nº 04/353.372/2014 era o reconhecimento de imunidade tributária em face do ISS,

como demonstravam cópias reprográficas daquele processo autuadas em folhas 56 e 57; que, portanto, era inverídica a afirmação da contribuinte de que o referido processo se referia à imunidade ao IPTU; que a fiscalização solicitara a apresentação dos Informes de Rendimentos Pessoa Física de 2017/2018 a 2021/2022 de todos os sócios e diretores da entidade; que, com a apresentação dos referidos informes, era claro verificar que o Instituto promovera a distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas à sua Presidente (a Srª Karina Paternó Castello Lisboa) e à sua Vice-Presidente (a Srª Ana Carolina Paternó Castello Branco), em flagrante desrespeito ao inciso I do art. 14 do CTN; que os Informes de Rendimentos foram apresentados pelo próprio Instituto, de modo que era descabido alegar desconhecimento frente à distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas ou mesmo que não tinha meios de saber sua comprovação; que, quanto à alegação de *bis in idem*, na contabilidade da contribuinte as receitas de bolsas PROUNI tinham sempre como contrapartida descontos na mesma proporção (cf. Balancetes de folhas 71 a 75), o que equivalia a considerar resultado para PROUNI igual a zero; que esta circunstância seria condizente com a emissão de NFS-e de valor R\$0,00 para esta categoria de receita (cf. exemplos de NFS-e zeradas em folhas 76 a 80); que, portanto, o AI 302.894 contabilizou as receitas de serviços prestados pelos valores constantes na emissão das NFS-e, enquanto a presente autuação (AI 302.895) considerou como receita tributável o valor identificado na contabilidade como sendo PROUNI, tendo em vista que as NFS-e emitidas nesta categoria de receita estão com Valor da Nota de R\$0,00, de modo que o presente Auto de Infração não tratou das mesmas receitas do AI 302.894; que a boa explanação apresentada quanto aos objetivos e fundamentos do instituto da imunidade tributária esbarrava na distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas do Instituto, pois, em face de sua ocorrência, tais objetivos e fundamentos restariam desnaturados.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Em sua promoção (cf. Parecer ISS nº 158/2023 em folhas 86 a 90), o ilustre parecerista da FP/REC-RIO/CRJ opinou pela rejeição da preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, pela improcedência do pleito impugnatório.

Quanto à arguição de nulidade, pontuou que era desprovida de qualquer embasamento, seja na contestação ao não reconhecimento de sua imunidade tributária - questão que esclareceu dizer respeito ao mérito -, seja no eventual descumprimento ao art. 68 do Decreto nº 14.602/1996 pela ausência da “*descrição circunstanciada dos fatos que justifiquem a exigência do tributo ou das multas*”.

Afirmou que o fato que justificava tais exigências estava claramente descrito na autuação: o não recolhimento, pela impugnante, do ISS incidente sobre serviços de ensino superior e treinamento, praticados, continuamente, entre janeiro de 2017 a dezembro de 2021 e previstos como hipótese de incidência tributária no subitem 08.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, operações, essas, apuradas exclusivamente a partir da apresentação de documentos contábeis.

Acórdão nº 19.236

No mérito, verificou não haver questão a ser discutida nestes autos diversa do reconhecimento à imunidade tributária da impugnante, vez que esta era a causa de pedir do cancelamento da autuação, sendo que os demais aspectos que circundavam o lançamento não eram objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Sublinhou que as decisões administrativas emanadas pelos órgãos consultivos da municipalidade, relativas, também, aos pedidos de reconhecimento de imunidade, isenção ou não incidência tributárias, eram vinculantes em relação aos demais órgãos administrativos componentes do Poder Executivo, como estabelecido pelo art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996.

Realçou que, havendo - como havia - decisão administrativa proferida nesses termos, aquela Coordenadoria, como integrante do sistema julgador do contencioso administrativo do Município do Rio de Janeiro, achava-se a ela vinculada, de sorte que não correspondiam à realidade as afirmativas defendantes tendentes a desclassificar o lançamento por eventual vínculo de fundamentação.

Enfatizou que o vertente Auto de Infração era decorrente do art. 142 do CTN, especialmente do seu parágrafo único, que determinava a não discricionariedade da autoridade fiscal na atividade administrativa de lançamento tributário.

Observou que, existindo decisão administrativa nos termos preconizados pelo art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996, era fácil perceber-se que a lavratura do Auto de Infração estava repleta de embasamento jurídico, legalidade e legitimidade - para não falar em obrigatoriedade funcional, derivada do efeito vinculante do decidido pelo órgão de consulta.

Registrhou que o CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - era documento importante, se não definitivo, para a conquista de isenções relativas a contribuições sociais, conforme determinado pelo §7º do art. 195 da Constituição Federal e então regulado pela Lei nº 12.101/2009, hoje pela Lei Complementar nº 187/2021, que a revogou expressamente (art. 47, inciso II), mas tal certificação era restrita a essa espécie tributária, não se comunicando com as vedações impostas pela mesma Carta Magna por meio do art. 150, inciso VI, "c".

Por fim, o parecerista do órgão *a quo* transcreveu na íntegra as razões expendidas pelo Fiscal autuante em prol da manutenção do lançamento - com as quais afirmou convergir - , visando a incorporá-las à sua própria manifestação.

Em 05/09/2023, tendo por supedâneo o pronunciamento acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 302.895, nos termos em que fora lavrado (cf. folha 91).

Acórdão nº 19.236

Irresignada com a sobredita decisão, da qual foi notificada em 04/10/2023, a contribuinte interpôs, em 06/11/2023, o Recurso Voluntário autuado às folhas 104 a 123, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em suas razões recursais, a contribuinte reitera que seria uma instituição de ensino sem fins lucrativos regularmente constituída, possuindo natureza de Entidade Beneficente de Assistência Social, e que, nessa condição, não seria contribuinte de impostos, frente à imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da CRFB.

Reafirma que seria nulo o Auto de Infração, em razão de ofensa ao contraditório e à ampla defesa pela ausência de sua motivação.

Alega que o tema da imunidade mereceria ser tratado em qualquer grau ordinário, logo, uma vez suscitada a imunidade tributária nos presentes autos, como argumento de defesa da impugnante, ora Recorrente, a Coordenadoria do ISS¹ deveria analisar e discorrer sobre seus fundamentos, de modo a reconhecer ou afastar a imunidade tributária, o que não teria sido feito.

Aduz que tanto as razões do Auto de Infração quanto a própria decisão recorrida deixariam claro que o argumento central para o lançamento dos débitos combatidos teria sido a adoção de conclusão extraída em processo de reconhecimento de imunidade diverso, o de nº 04/351.372/2014, em que, sabidamente, o mérito sequer teria sido apreciado, tendo em vista a falta de documentação comprobatória para análise da imunidade.

Refuta a aplicação do art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996 ao caso em tela, observando que os órgãos julgadores ficariam vinculados às decisões proferidas pelos órgãos consultivos somente quanto às decisões de mérito, posto que ali estaria a *ratio decidendi* administrativa, de modo que, quando não houvesse apreciação do mérito, fosse por qual motivo fosse, não haveria o que se aplicar.

Conclui que se teria ignorado a imunidade tributária arguida na impugnação administrativa, privilegiando uma decisão que, reconhecidamente, não teria tido análise meritória.

Insiste no argumento de que a legislação municipal não traria a obrigatoriedade de abertura de processo específico para reconhecimento de imunidade tributária, vez que, em se tratando de um direito constitucional, não dependeria da outorga prévia do ente tributante, podendo ser suscitada em sede de fiscalização ou de defesa administrativa, acrescentando que o fato de não ter formalizado previamente processo para reconhecimento do benefício não desconstituiria seu caráter de instituição sem fins lucrativos imune.

¹ Presumivelmente, a Recorrente quis referir-se à Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários.

Acórdão nº 19.236

Salienta que o indeferimento por ausência de apresentação de documentos necessários ao exame do pedido outrora formulado pela própria Instituição não importaria no reconhecimento administrativo de que ela não teria cumprido os requisitos legais.

Assevera que a lavratura de Auto de Infração que teria, em sua visão, tomado como base processo anterior que não teria adentrado no mérito da solicitação seria flagrantemente eivada pela ausência de motivação, que seria um princípio norteador da Administração Tributária.

Argumenta que seria genérica a afirmação de que, em afronta ao inciso I do art. 14 do Código Tributário Nacional, a contribuinte havia distribuído parcela de seu patrimônio ou de suas rendas à Presidente e à Vice-presidente da Instituição.

Afirma que não haveria qualquer demonstração dos motivos pelos quais o Fisco teria chegado a esta conclusão, não havendo, por exemplo, cotejo sobre a remuneração das mencionadas gestoras com demais gestoras de outras Instituições, tampouco haveria estudos técnicos sobre as alegações de distribuição de renda.

Acrescenta que não poderia a fiscalização basear-se em premissa que julgassem, de forma unilateral, “clara”, mas, ao revés, deveria apurar a suposta afronta de forma “clara”, demonstrando que houve distribuição de renda/patrimônio da Instituição, como exigiria o art. 68, inciso III, do Decreto nº 14.602/1996.

Diz que a decisão recorrida desconsideraria deliberadamente o fato de a Instituição possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, o qual representaria efetiva comprovação do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, pois as exigências para obtenção do aludido certificado seriam muito mais extensas do que aquelas constantes no Código Tributário Nacional.

Registra que a jurisprudência seria clara no sentido de reconhecer o CEBAS como documento hábil à comprovação do preenchimento dos requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade, conforme decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro colacionada ao recurso (Agravo de Instrumento nº 0011174-74.2018.8.19.0000).

Destaca que também constaria do Estatuto Social da Recorrente a informação de que não haveria distribuição de parcela de seu patrimônio ou renda a qualquer título.

Tece comentários de ordem doutrinal acerca das exigências contidas nos incisos I a III do art. 14 do CTN para a fruição do benefício em apreço, as quais afirma que estariam cumpridas.

Por fim, reafirma a impossibilidade de utilização de valores da rubrica PROUNI como base de cálculo para apuração do ISS, vez que tais valores já teriam integrado o cálculo do imposto exigido no Auto de Infração 302.894.

Acórdão nº 19.236

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão recursal consiste em que seja mantida suspensa a exigibilidade do crédito tributário discutido e, no mérito, que seja reformada a decisão recorrida, de modo a se reconhecer a insubsistência do Auto de Infração vergastado.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição das preliminares de nulidade do Auto de Infração e de nulidade da decisão recorrida, suscitadas pelo Contribuinte, e, no mérito, propôs o improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Instituto Superior de Ensino Celso Lisboa contra decisão proferida pela Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou improcedente a impugnação a Auto de Infração, lavrado em razão da falta de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre serviços de ensino superior e treinamento, prestados no período apontado no Auto de Infração, indevidamente declarados como isentos ou imunes.

A autuação decorreu de ação fiscal que apurou a inobservância do art. 44 da Lei nº 691/1984, aplicando-se a penalidade prevista no art. 51, I, 2, “a”, do mesmo diploma.

O Instituto autuado alegou, em sua defesa, a nulidade do lançamento por ausência de motivação e, no mérito, a imunidade tributária fundada no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, sustentando ser entidade beneficente sem fins lucrativos e detentora de CEBAS, o que, segundo defende, demonstraria o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

A decisão de primeira instância rejeitou as preliminares e manteve integralmente a autuação, concluindo que:

- (i) a motivação do Auto de Infração era suficiente;
- (ii) a instituição não comprovou o preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, notadamente quanto à vedação de distribuição de rendas;
- (iii) o CEBAS não se estende ao reconhecimento de imunidade relativa a impostos municipais.

Acórdão nº 19.236

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente recurso reiterando os argumentos de nulidade e reafirmando sua condição de entidade imune, além de sustentar que o processo administrativo anterior (nº 04/351.372/2014) não poderia ter sido utilizado como fundamento da autuação, pois teria versado sobre IPTU, e não sobre ISS.

I – Da regularidade formal e da inexistência de nulidade do Auto de Infração

A autuação atendeu aos requisitos do art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, apresentando descrição circunstanciada dos fatos e indicação precisa do período, base de cálculo e legislação infringida. Não há falar, portanto, em violação ao contraditório ou à ampla defesa.

A motivação do ato administrativo não se confunde com a exaustividade argumentativa. Exige-se que o autuado comprove o fundamento da exigência, o que, no caso, é evidente: o não recolhimento do ISS sobre receitas de ensino superior e treinamento declaradas como imunes sem o devido reconhecimento.

A menção a processo anterior serve apenas como referência histórica, não como fundamento exclusivo do lançamento, cuja base é a constatação de fatos tributáveis.

A jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que a ausência de detalhamento exaustivo não gera nulidade quando o contribuinte tem plena ciência dos fatos e fundamentos da cobrança. Assim, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, da CF/1988, nem ao art. 68, III, do Decreto nº 14.602/1996.

II – Da inexistência de nulidade da decisão recorrida

Sustenta a Recorrente que a decisão de primeira instância careceria de motivação. O argumento, contudo, não procede.

A decisão analisou expressamente a questão da imunidade, transcreveu os fundamentos do Auto de Infração e do parecer fiscal, e concluiu pela improcedência da impugnação com base em razões de direito e de fato.

Ainda que o parecer da instância anterior tenha feito menção ao art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996, que vincula os órgãos julgadores a decisões consultivas, o *decisum* não se baseou exclusivamente nessa norma, tendo apresentado fundamentação autônoma e suficiente.

A motivação está presente, e o princípio do art. 93, IX, da CF/1988, aplicável analogicamente à seara administrativa, foi respeitado.

III – Do mérito: da alegada imunidade tributária

A controvérsia restringe-se à possibilidade de reconhecimento da imunidade tributária em favor da Recorrente, à luz do art. 150, VI, “c”, da Constituição

Acórdão nº 19.236

Federal, que veda a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Conforme dispõe o art. 14 do CTN, a imunidade depende da observância cumulativa dos seguintes requisitos:

I – não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

III – manter escrituração contábil regular.

Esses requisitos não se presumem; devem ser comprovados pelo interessado, nos termos do art. 33 do Decreto nº 14.602/1996, segundo o qual incumbe à Fazenda provar a ocorrência do fato gerador, e ao contribuinte, a prova de isenção, exclusão ou imunidade.

O art. 5º da LC nº 04/1991 (Lei Orgânica do Sistema Tributário Municipal) é expresso ao determinar que o reconhecimento da imunidade deve ser requerido e comprovado perante a repartição fiscal competente.

Não se trata, pois, de benefício automático, mas condicionado à prévia demonstração dos requisitos legais.

Assim, a ausência de processo deferido de imunidade junto à Fazenda Municipal inviabiliza o reconhecimento do benefício, sob pena de violação ao princípio da legalidade e à isonomia administrativa.

A Recorrente invoca o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) como prova do atendimento aos requisitos do art. 14 do CTN. Contudo, o CEBAS é instrumento criado pela Lei nº 12.101/2009, atualmente regulado pela LC nº 187/2021, voltado exclusivamente às contribuições sociais federais, conforme o art. 195, §7º, da CF/1988.

Sua eficácia não se estende ao ISS, tributo de competência municipal, de modo que a posse do certificado não supre a ausência de reconhecimento da imunidade perante o Município.

Consta dos autos que houve distribuição de rendas a dirigentes estatutários — a Presidente e a Vice-Presidente da instituição — conforme comprovado pelos Informes de Rendimentos Pessoa Física apresentados pelo próprio Instituto.

Tal fato é suficiente para descharacterizar o requisito do art. 14, I, do CTN, tornando inviável o reconhecimento da imunidade.

Acórdão nº 19.236

A própria Recorrente não nega a existência desses pagamentos, limitando-se a discutir sua natureza, sem, contudo, apresentar provas de que não se tratavam de remuneração incompatível com o regime de entidade sem fins lucrativos.

Por fim, cumpre destacar que a Recorrente sustenta que a Administração Tributária teria incidido em indevido *bis in idem*, ao apurar, no Auto de Infração, o ISS sobre receitas que já teriam integrado a base de cálculo do imposto exigido no Auto de Infração.

Todavia, a alegação não encontra respaldo fático nem contábil nos elementos constantes dos autos.

Conforme expressamente demonstrado pelo Relatório Fiscal e reafirmado na manifestação instrutória da autoridade lançadora, o auto de infração incidiu sobre bases econômicas distintas, ainda que correlatas à mesma atividade-fim da contribuinte, conforme bem abordado na manifestação da Representação da Fazenda, o qual incorporamos nessa oportunidade como fundamentos na presente decisão nesse aspecto.

Dessa forma, inexiste duplicidade de exigência tributária, porquanto os lançamentos não recaem sobre a mesma base de cálculo: o primeiro auto considerou os valores constantes das notas fiscais efetivamente emitidas; o segundo, os valores contabilizados como receita tributável não declarada nas NFS-e.

Não há, pois, identidade de fatos geradores, de modo que não se verifica a ocorrência de *bis in idem*, mas sim a tributação autônoma de receitas distintas, apuradas a partir de fontes documentais diversas (contabilidade e notas fiscais), ambas vinculadas à mesma atividade, porém juridicamente diferenciadas quanto ao momento e à forma de sua expressão contábil.

Diante do exposto, REJEITAM-SE as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida, porquanto ambos se encontram devidamente fundamentados e observam os princípios do devido processo legal e da motivação administrativa.

No mérito, conclui-se que a Recorrente não comprovou o preenchimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/1988, notadamente por não demonstrar a inexistência de distribuição de rendas e por não possuir reconhecimento administrativo válido perante o Município.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração.

Acórdão nº 19.236

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

Acompanhei o voto do i. Conselheiro Relator BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, em sua conclusão pelo improviso do Recurso Voluntário, adotando, no entanto, como *ratio decidendi*, no que concerne à alegada imunidade ao ISS, a ausência de provas quanto ao cumprimento dos requisitos legais para gozo do benefício fiscal, na condição de Instituição de Educação, conforme o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal e o art. 14 do CTN.

Consoante ressaltado pela d. Representação da Fazenda, em sua promoção, o art. 33 do Regulamento do Processo Administrativo Tributário (Decreto nº 14.602/1996) dispõe que cabe à Fazenda Municipal "*o ônus da prova de ocorrência do fato gerador da obrigação; ao impugnante, o de inocorrência do fato gerador, suspensão, extinção ou exclusão do crédito exigido*". O fato gerador do tributo – a prestação de serviços sujeitos ao ISS – está perfeitamente descrito no Auto de Infração e as notas fiscais de serviços comprovam sua ocorrência. Sobre isso não se controve. Por outro lado, cumpria à Recorrente o ônus de comprovar ser beneficiária de norma imunizante que ela própria invocou para combater a exigência fiscal, mas não o fez em momento algum. Nem mesmo se dispôs a enfrentar a afirmação da autoridade lançadora de que o Instituto promovera a distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas à sua Presidente (a Srª Karina Paternó Castello Lisboa) e à sua Vice-Presidente (a Srª Ana Carolina Paternó Castello Branco), em flagrante desrespeito ao inciso I do art. 14 do CTN.

Sob tal contexto, não há como dar razão à Recorrente.

É como voto.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **INSTITUTO SUPERIOR DE ENSINO CELSO LISBOA** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator;

Acórdão nº 19.236

2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e

3) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA apresentou declaração de voto, subscrita pelos Conselheiros RAFAEL GASPAR RODRIGUES, HEVELYN BRICHI RODRIGUES, EDUARDO GAZALE FÉO, RENATO DE SOUZA BRAVO, IURI ENGEL FRANCESCHUTTI e MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO.

Ausente das votações o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

IURI ENGEL FRANCESCHUTTI
CONSELHEIRO

(Designado para assinar o voto do Conselheiro Relator BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)