

## **Memorando 11: 2.544/2020**

---

**De:** Daniel H. - SFA - SC

**Para:** SFA - SC - Conselho de Contribuintes - A/C Francisco J.

**Data:** 26/03/2020 às 10:55:43

**Setores envolvidos:**

SFA - SC, SFA - DEFF, PRGR - GDBH, SFA - DEFF - AUDISS

Ilmo. Sr. Presidente, encaminho anexo, na condição de relator do Recurso Tributário n.º 226/2020, o voto proferido na sessão de julgamento ocorrida em 26/03/2020.

Att.,

—

**Daniel Brose Herzmann**

*Procurador Municipal*

**Anexos:**

Relatório e Voto - Recurso Tributário 226.pdf

## Recurso Tributário n.º 226/2020

Relator: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

### RELATÓRIO

1. Trata-se de Procedimento Fiscal de n.º 091/2016 (fls. 02/03), instaurado em 09 de setembro de 2016, que teve como finalidade a verificação acerca do cumprimento – pela Federação Catarinense de Futebol, pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de associação civil, com sede neste Município – da legislação relativa ao ISS, mais especificamente quanto às operações de prestação de serviços eventualmente realizadas no âmbito da competência tributária deste Município.

2. Apresentados os documentos solicitados pelo Fisco Municipal e executadas diligências para a verificação objeto do Procedimento Fiscal suprarreferido, foram lavrados diversos autos de infração, dentre os quais o Auto de Infração n.º 032/2019, objeto do presente processo administrativo (Processo Administrativo Fiscal n.º 41/2019).

3. Por meio do referido auto de infração, os Auditores Fiscais, tendo concluído pela prática de atividade que constitui fato gerador do ISS, consistente, no presente caso, na prestação dos serviços de “assessoria ou consultoria de qualquer natureza” (item 17.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003), os quais teriam sido remunerados mediante emissão e recebimento de taxas e emolumentos, efetuaram o lançamento do ISS que seria devido em relação aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, cujo valor total, incluídos os consectários (multa punitiva, correção monetária e encargos de mora), correspondia, na data do auto de infração (30/05/2019), a R\$ 201.811,81 (duzentos e um mil reais, oitocentos e onze reais e oitenta e um centavos).

4. Após ciência da lavratura do Auto de Infração n.º 032/2019, o contribuinte apresentou defesa (fls. 05/20), requerendo o cancelamento do auto de infração referido, por entender, em síntese, que as atividades desenvolvidas pela Federação Catarinense de Futebol – FCF não constituem fato gerador do ISS.

5. O Parecer Fiscal n.º 194/2019 (fls. 22/41), expedido por colegiado de fiscais, entretanto, contrarrazoou o alegado, tendo se manifestado pela manutenção da autuação,

por entender que parte das receitas auferidas pela FCF decorrem da prestação de serviços enquadrados na lista anexa à LC n.º 116/2003, bem como que a entidade em tela não goza da imunidade tributária conferida pela constituição às instituições sem fins econômicos.

6. Seguindo a orientação dada pelo parecer supracitado, foi proferida a Decisão Administrativa n.º 5439/2019 (fl. 43), cujos termos adotaram, na íntegra, a fundamentação do Fisco, culminando no indeferimento do pedido e na manutenção do Auto de Infração n.º 032/2019.

7. Em sede de Recurso Voluntário (fls. 45/66), o contribuinte ora Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração n.º 032/2019 porque: (a) o Fisco Municipal teria arbitrado o valor da base de cálculo do ISS em desacordo com as regras contidas nas legislações federal e municipal; (b) os serviços prestados pela FCF têm como únicos destinatários os seus próprios filiados, pelo que não estaria caracterizado o propósito lucrativo da sua prestação, elemento essencial à incidência do ISS; (c) os serviços remunerados por meio da cobrança de taxas e emolumentos não teriam relação alguma com aqueles mencionados no item 17.01 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

8. É o relatório.

## VOTO

9. O recurso é tempestivo, eis que a Recorrente foi intimada da decisão de primeira instância na data de 10/01/2020 (fl. 44), tendo protocolado a peça de irrisignação em 24/01/2020, ou seja, antes de findo o prazo recursal de 15 (quinze) dias previsto no art. 14 da Lei Municipal n.º 1.368/1994.

10. Portanto, presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

11. Sustenta a Recorrente, como primeiro fundamento, a nulidade do lançamento objeto do Auto de Infração n.º 032/2019 em virtude da inobservância, pelo Fisco Municipal, das formalidades inerentes ao procedimento de arbitramento da base de cálculo do imposto.

12. Quanto a tal argumento, contudo, penso que não possui razão a Recorrente. Isso porque, embora o procedimento de arbitramento exija, nos termos dos arts. 14 e 15 da Lei

Municipal n.º 2.326/2004, certas formalidades, tem-se que o Fisco Municipal não se utilizou da técnica do arbitramento, pelo que desnecessária, no caso, a observância às regras previstas naqueles dispositivos.

13. É que, nos moldes do art. 148 do CTN e do art. 13 da Lei Municipal n.º 2.326/2004, o arbitramento da base de cálculo do imposto tem lugar nas hipóteses em que “sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo”.

14. Ocorre que, diferentemente do entendimento da Recorrente, o Fisco Municipal, ao efetuar o lançamento do imposto, não considerou omissas e tampouco sem fé as declarações e esclarecimentos prestados por aquela. Pelo contrário, apurou o valor da exação exclusivamente com base nas informações prestadas pela Federação, mais especificamente nos valores das transações registradas em seus demonstrativos contábeis/financeiros.

15. É o que consta do Termo de Apuração de Fiscalização de fls. 3200/3207 do Procedimento Fiscal n.º 91/2016, no qual consta o reconhecimento do Fisco Municipal de que teria se baseado nos demonstrativos contábeis/financeiros fornecidos pela Recorrente, constando, inclusive, ao lado dos valores considerados como base de cálculo em cada exercício, o número da conta contábil da qual foram extraídos aqueles montantes.

16. Desse modo, tratando-se de lançamento cuja base de cálculo considerada foi apurada exclusivamente a partir das informações fornecidas pelo contribuinte, sem qualquer conduta que caracterize a realização de arbitramento, mostra-se prescindível a observância às formalidades inerentes a tal modalidade, pelo que não há que se falar em irregularidade formal do Auto de Infração n.º 032/2019.

17. Incolhido o Recurso nesse ponto, passa-se à análise do auto impungado sob o seu aspecto material.

18. Consta do Auto de Infração n.º 032/2019 (fl. 02), como fato que teria ensejado a incidência do imposto, a prestação dos serviços de “assessoria e consultoria de qualquer natureza” e “análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares”, previstos no item 17.01

da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, pelos quais a Federação teria sido remunerada através da cobrança de taxas e emolumentos.

19. Pois bem. De acordo com a documentação contida nos autos, encontra-se demonstrado que: (a) a Recorrente, ao organizar e administrar a estrutura do futebol estadual, promovendo, mediante remuneração, diversos atos de interesse dos clubes catarinenses, tais como inscrição em ligas, transferência de atleta, celebração e rescisão de contratos, etc, presta, efetivamente, serviços em favor dos clubes de futebol a ela vinculados; (b) os aludidos serviços guardam aparente relação com aqueles discriminados no item 17.01 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, apontados como fundamento do auto impugnado.

20. A despeito disso, no entanto, sabe-se que, para a incidência do ISS, não basta que a atividade esteja enquadrada em uma das hipóteses previstas na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, eis que a prestação de serviço capaz de caracterizar o fato gerador do imposto é aquela que, além de integrar o rol das situações previstas em lei, é realizada com propósito econômico/lucrativo.

21. Não é que o ISS incida somente sobre a prestação de serviço de que resulte lucro, cujo efetivo auferimento é irrelevante à configuração do fato imponible do imposto. Nada obstante, só adentram o campo de incidência do ISS aquelas atividades que, em sua essência, têm propósito lucrativo, independentemente se tal intuito será ou não alcançado.

22. É o caso, por exemplo, da atividade desempenhada pelo empresário, o qual, nos termos do art. 966 do Código Civil, é aquele que “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, geralmente produzindo riqueza, com propósito eminentemente lucrativo.

23. Tal raciocínio é corroborado pela própria Lei Complementar n.º 116/2003, a qual, embora não explicita, no contexto do fato gerador do ISS, a elementaridade da existência de propósito lucrativo na atividade de prestação de serviços, deixa isso claro em seus arts. 1º, §3º e 4º, *caput*, segundo os quais o elemento econômico é indispensável à caracterização do fato gerador do imposto no âmbito dos serviços públicos e da configuração do estabelecimento prestador.

24. Nesse contexto, convém registrar que o intuito lucrativo como elemento indispensável ao adequado conceito de prestação de serviço para fins de ISS também já foi reconhecido pelo Excelso STF, entre outros, no julgamento do RE n.º 651703/PR, cuja ementa é parcialmente transcrita abaixo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

(...)

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de **captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado**. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, **prestadas com habitualidade e intuito de lucro**, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.” (RE 651703/PR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017) (grifou-se)

25. Estabelecida tal premissa, me parece adequado o raciocínio segundo o qual a incidência de ISS sobre serviços prestados por entidades que não contemplam, em seus objetivos estatutários, atividades com finalidade lucrativa, não deve ser regra e sim exceção.

26. Isso não significa que a simples adoção de estrutura jurídica não empresarial ou a mera previsão estatutária de atividades não lucrativas afastam, em absoluto, a incidência do ISS. Contudo, por ser exceção à regra, a tributação de entidades de natureza essencialmente não econômica (como é o caso da Recorrente) só pode ocorrer nas hipóteses em que, apesar dessa natureza, a atividade desempenhada ostente propósito econômico, sujeitando-se à incidência do imposto.

27. É o que ocorre, por exemplo, nas seguintes hipóteses: (a) desvirtuamento das finalidades estatutárias, através do exercício de atividade estranha aos objetivos previstos

no ato constitutivo ou de qualquer atividade que, nitidamente, ostente propósito lucrativo; (b) prestação de serviços cuja remuneração ultrapasse os limites necessários ao reembolso dos custos e despesas de funcionamento da entidade e à realização de investimentos em prol da categoria que compõe o quadro de associados; (c) prestação de serviços remunerados em favor de pessoas estranhas ao quadro de associados ou não atingidas pelos objetivos sociais; (d) distribuição de resultados (lucros/dividendos) ou remuneração de empregados, fornecedores e quaisquer outras partes relacionadas em quantia muito aquém do valor usualmente praticado no mercado.

28. Nada obstante, não configuradas, no caso concreto, tais situações ou quaisquer outras que demonstrem nítida finalidade lucrativa na atividade desempenhada pela entidade, não há que se falar em ocorrência de fato gerador, sendo inviável, por conseguinte, a incidência do imposto.

29. Tal raciocínio, a propósito, coaduna-se com o entendimento dos Tribunais Superiores. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. MERA INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS SUPOSTAMENTE VIOLADOS. SÚMULA 284/STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. ISSQN. SERVIÇO DE CONSULTA A CADASTROS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO PRESTADO POR CÂMARA DE DIRIGENTES LOJISTAS APENAS A SEUS ASSOCIADOS. AUSÊNCIA DE LUCRO. NÃO INCIDÊNCIA. NATUREZA DA ATIVIDADE VERIFICADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME. SÚMULA 7/STJ.

1. Discute-se nos autos a incidência de ISSQN sobre serviço de consulta a cadastros de proteção ao crédito prestado pela Câmara de Dirigentes Lojistas de Caxias do Sul, associação civil sem fins lucrativos, a seus associados.

2. A mera indicação dos dispositivos de lei supostamente violados, sem que se explicita, com transparência e objetividade, os motivos pelos quais o recorrente visa a reforma da decisão, é considerada deficiência na fundamentação do recurso especial e atrai a incidência da Súmula 284/STF.

3. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.111.234/PR, de Relatoria da Ministra Eliana Calmon (DJe 8/10/2009), pelo rito previsto no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que "é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres".

4. Conforme delineado pelas instâncias ordinárias, a Câmara de Dirigentes Lojistas de Caxias do Sul é uma **associação cujos serviços destinam-se a atender seus próprios sócios, os diretores de lojas, sem objetivo de lucro, mas visando a realização de seus objetivos, tal como previsto em seu estatuto.**

5. "O CDL, **realizando atividades de fins não lucrativos, destinados a atender seus próprios sócios, visando a realização de suas finalidades estatutárias não está sujeito à incidência do ISS**" (REsp 61.926/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/11/2001, DJ 15/04/2002, p. 187) 6. Verificado pelo Tribunal de origem que **não há, in casu, distribuição de**

**lucros nem dividendos na prestação de serviços pela CDL aos seus associados, tampouco prestação de serviços a terceiros no período em discussão, o que eventualmente poderia descaracterizar a natureza associativa do CDL, não se configura o fato gerador do ISS.**

7. Para chegar à conclusão diversa da firmada pelas instâncias ordinárias seria necessário o reexame de matéria fático-probatória, o que encontra óbice na Súmula 7 desta Corte, segundo a qual "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Recurso especial conhecido em parte e improvido." (REsp 1338554/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 13/05/2015) (grifou-se)

"ISS. SERVIÇOS PRESTADOS POR ASSOCIAÇÕES CIVIS RECREATIVAS A SEUS SOCIOS OU A SEUS PROPRIOS EMPREGADOS: ESTACIONAMENTO E FISIOTERAPIA. CORREÇÃO MONETÁRIA: REPETIÇÃO DE INDEBITO. A JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F., QUANTO A SERVIÇOS PRESTADOS POR ASSOCIAÇÕES CIVIS RECREATIVAS, TEM-SE ORIENTADO NO SENTIDO DE QUE SE TAIS EMPRESAS PRESTAM SERVIÇOS A TERCEIROS, OBTENDO LUCRO, NO QUE DIZ RESPEITO A TAIS SERVIÇOS INCIDE O ISS, POIS, SOB ESSE ASPECTO SE EQUIPARA A EMPRESAS. **SENDO, POREM, OS SERVIÇOS DESTINADOS A ATENDER SEUS PROPRIOS SOCIOS, E MESMO A EMPREGADOS DA ENTIDADE, MAS COM VISTAS A PROPRIA REALIZAÇÃO DE SUAS FINALIDADES, SEM OBJETIVO DE LUCRO, NÃO HÁ INCIDENCIA DAQUELE TRIBUTO.** ASSIM, O SERVIÇO DE ESTACIONAMENTO DO JOCKEY CLUB DE SÃO PAULO, DESTINADO AOS PROPRIOS SOCIOS E OS DE FISIOTERAPIA TAMBÉM A ESTES DESTINADOS E UTILIZADOS POR EMPREGADOS DA ASSOCIAÇÃO, COM VISTAS A PROPRIA FINALIDADE DESTA, SEM OBJETIVO DE LUCRO, NÃO ESTAO SUJEITOS AO ISS. PRECEDENTES." (RE 107009, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 27/10/1987, DJ 12-02-1988 PP-01990 EMENT VOL-01489-02 PP-00256) (grifou-se)

30. Com efeito, direcionando-se a discussão para a análise do caso em tela, verifica-se que toda a fundamentação que levou o Fisco Municipal à lavratura do Auto de Infração n.º 032/2019 está contida no próprio auto e no Termo de Apuração de Fiscalização de fls. 3200/3207 do Procedimento Fiscal n.º 91/2016.

31. Não se vislumbra da referida fundamentação, contudo, o necessário enfrentamento acerca das questões suprarreferidas, as quais, como dito, são essenciais à admissão da incidência do ISS sobre serviços prestados por associações civis ou qualquer outra entidade que, ao menos presumidamente, não detém finalidade econômica.

32. Efetivamente, ao concluir pela constituição do crédito tributário, o Fisco Municipal julgou como suficientes a constatação das atividades exercidas pela Recorrente e a coincidência destas com os serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.



33. Entretanto, não foi considerado o caráter excepcional da situação inerente à natureza jurídica da entidade autuada, que demandaria, para incidência do imposto, o efetivo apontamento, pela fiscalização, das circunstâncias que, no caso concreto, demonstrariam a prestação de serviço com finalidade lucrativa.

34. Em outras palavras, não consta da fundamentação do auto impugnado qualquer relato de que, a partir de aprofundado exame das operações praticadas pela Recorrente, foi constatada a prática de ato ou a ocorrência de fato que tenha caracterizado desvirtuamento das finalidades estatutárias, distribuição de lucros (por meio lícito ou ilícito), prestação de serviço em favor de pessoa estranha ao quadro de associados ou alguma outra situação que demonstre nítido intento lucrativo nas ações cuja realização foi reputada como fato gerador do imposto. Tal relato/constatação, como visto, é indispensável à incidência do ISS em casos como o presente.

35. Além do mais, da análise dos documentos acostados aos autos, tem-se que: (a) os serviços consistentes na prática de atos de interesse dos clubes catarinenses, tais como inscrição em ligas, transferência de atleta, celebração e rescisão de contratos, etc, guardam compatibilidade com as finalidades sociais da Recorrente, previstas no art. 3º do seu Estatuto (fls. 75/124); (b) a remuneração obtida em decorrência da prestação dos aludidos serviços, classificada como “taxas e emolumentos”, está prevista como fonte de receita no art. 88, I, do Estatuto da Federação; (c) não há notícia de que tais serviços teriam sido prestados em favor de pessoas estranhas ao quadro de associados/filiados (art. 114 do Estatuto da Federação); (d) não há notícia de que teria ocorrido, durante os exercícios objeto do auto impugnado, a distribuição dos resultados a qualquer associado ou colaborador.

36. Destaca-se, por fim, que as razões contidas no presente voto não implicam reconhecimento de que a Recorrente não incidiu, com absoluta certeza, em nenhuma das situações que, em tese, justificariam a incidência do ISS sobre suas atividades, tampouco um salvo conduto para que esta jamais seja obrigada ao pagamento do imposto. Efetivamente, o que ora se reconhece é a ausência, na fundamentação do ato administrativo consistente no Auto de Infração n.º 032/2019, dos elementos necessários à demonstração, no caso, da validade do crédito por meio dele constituído, situação esta que, inevitavelmente, acarreta a nulidade do ato impugnado.

37. Assim, tendo em vista que, de acordo com as razões suprarreferidas, há vício de fundamentação no ato administrativo impugnado, a sua anulação é medida que se impõe.

38. Diante do exposto, voto pelo conhecimento e provimento do recurso para efeito de anular o Auto de Infração n.º 032/2019.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 25 de março de 2020.



---

**Daniel Brose Herzmann**  
**Conselheiro Titular**  
Relator



## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 010B-A1F5-BA63-0779

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ DANIEL BROSE HERZMANN (CPF 058.802.779-09) em 26/03/2020 10:55:55 (GMT-03:00)  
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação por meio do link:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/010B-A1F5-BA63-0779>