

## **Memorando 10: 3.422/2020**

---

**De:** Marcelo S. - SFA - SC

**Para:** SFA - SC - Conselho de Contribuintes

**Data:** 26/03/2020 às 10:59:57

**Setores envolvidos:**

SFA - SC

Voto em PDF para inserção de assinatura.

—

**Marcelo Azevedo Dos Santos**

*Conselheiro*

**Anexos:**

## Recurso Tributário nº 229/2020

Relator: Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos

### RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso interposto pela Federação Catarinense de Futebol contra a decisão administrativa nº 5442/2019 do Secretário da Fazenda, que indeferiu a defesa apresentada nos autos do Procedimento Fiscal n.º 91/2016 e que gerou o Auto de Infração n.º 035/2019.

2. Tal Auto de Infração fora lavrado pelo Fisco Municipal por entender que o Recorrente prestou serviços de Agenciamento, corretagem ou intermediação de patrocínio sem o respectivo recolhimento do ISS.

3. Dispõe o Parecer Fiscal n.º 195/2019:

“Diante de todo o acima explanado, e das legislações em vigor, as doutrinas e jurisprudência, não resta outra alternativa ao Fisco Municipal, encaminhar pela manutenção das Peças Fiscais nº 033 e 035/2019, em virtude da Federação Catarinense de Futebol, ter deixado de recolher aos cofres públicos municipais no período de: janeiro/2014 a outubro/2016, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, enquadrado no item 10, subitens 01 e 08, da Lista de Serviços anexa a Lei Municipal nº 2326/2004, em razão de ter prestado serviços a terceiros, relativo a: Agenciamento, Corretagem ou Intermediação de Seguros e Patrocínios, conforme documentação juntada ao Procedimento Fiscal nº 091/2016.”

4. Em seu Recurso a Federação Catarinense de Futebol aduz que:

- “(i) O lançamento por arbitramento não observou o procedimento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional e nos arts. 13 a 18 da Lei Municipal n. 2326/2004;
- (ii) Não há incidência de ISQN sobre receitas de patrocínio ou locação de espaço publicitário por prazo determinado;
- (iii) A relação jurídica instaurada entre a Federação, ora Recorrente, e seus filiados não possui natureza de prestação de serviço oneroso, com propósito lucrativo, capaz de ensejar a tributação por meio do ISSQN.

5. É o relatório.

## VOTO

6. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso.
7. Conforme já relatado, trata-se de recurso interposto pela Federação Catarinense de Futebol contra a decisão administrativa nº 5442/2019 do Secretário da Fazenda, que indeferiu a defesa apresentada nos autos do Procedimento Fiscal n.º 91/2016 e que gerou o Auto de Infração nº 035/2019.
8. Em razão disso, autuou o Recorrente no valor de R\$ 198.024,50 (cento e noventa e oito mil e vinte e quatro reais e cinqüenta centavos).
9. Em seu Recurso, a Recorrente alega, primeiramente, a *nulidade do lançamento por arbitramento*.
10. Entendeu a Recorrente que o fisco houvera efetuado *o lançamento do ISSQN por meio de arbitramento realizado a partir das receitas escrituradas nas rubricas contábeis do Livro Razão onde se apontava para o presente caso, receitas de patrocínios*.
11. Em que se pesem os argumentos da Recorrente, nesse aspecto, entendo que não merece prosperar.

12. O arbitramento, nos termos do art. 148, do Código Tributário Nacional, ocorre quando a base de cálculo seja omissa não mereçam fé os elementos objetivos do procedimento fiscal e, inclusive, os fornecidos pelo contribuinte.

13. É da própria redação do artigo 148 que se destaca:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

14. Tal premissa também se aponta no art. 13, da Lei Municipal n.º 2326/2004, que estabelece:

*Art. 13. Sempre que forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, a base de cálculo do imposto será arbitrada pela autoridade fiscal.*

15. No presente caso o fisco municipal não arbitrou a base de cálculo, senão utilizou a própria contabilidade fornecida pelo Recorrente, incluindo os contratos de patrocínio, para extrair a base de cálculo do tributo. **Ou seja, não utilizou valor aleatório ou arbitrado, senão os próprios constantes da documentação juntada.**

16. A Recorrente também pugna pelo seu reconhecimento como entidade civil sem fins lucrativos, não atraindo a incidência do ISS, posto que as atividades sejam cumpridas em nome e para os associados.

17. Adentro ao julgamento nesse ponto, antes da própria questão de fundo, conforme abaixo tratado, porque entendo haver razão às alegações da Recorrente.

18. Não restam dúvidas, com análise da documentação juntada, de que a natureza jurídica da Recorrente é de associação civil sem fins lucrativos.

19. Nada obstante, no referido Procedimento Fiscal a municipalidade constatou que o Recorrido deixou de recolher aos cofres públicos municipais no período de: janeiro/2014 a outubro/2016, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, enquadrado no item 10, subitens 01 e 08, da Lista de Serviços anexa a Lei Municipal nº 2326/2004, em razão de ter prestado serviços a terceiros, relativo a: Agenciamento, Corretagem ou Intermediação de Seguros e Patrocínios.

20. O fisco baseou seu entendimento nos livros contábeis da Recorrente, bem como nos documentos juntados, pois entendeu que os contratos de patrocínio firmados consistem prestação de serviços, eis que serviriam de intermediação entre o patrocinador e os clubes, destacando que (fls. 25) *além das receitas de serviços a existência de obrigações recíprocas, em que a Federação Catarinense de Futebol, quando Contratada, possui deveres, quais sejam: ora facilitar a inserção e divulgação das marcas dos contratantes, ora o dever de manter as manutenções e a as boas condições dos espaços reservados.*

21. Entretanto, não consta dos autos qual o efetivo serviço de *intermediação* de patrocínio executado pela Recorrente e, tampouco, que referido serviço se houvera operado com o intuito de obtenção de lucro.

22. De acordo com PAUSEN<sup>1</sup>, citando MELO:

*Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de “serviço”, como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do serviço”, porque está é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua*

<sup>1</sup> PAULSEN, L. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência.** 6ª Ed. Porto Alegre, 2004. Pag. 430.

*configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários.*

23. Pois bem, mesmo que se considerem figuras distintas, a obtenção de lucro e a prestação de serviços, em si, entendo que a efetiva prestação de serviços pode e deve ser tributada, quando correlacionada com a obtenção de lucros, tratando-se de efetiva prestação de serviços, na sua própria natureza ou, como leciona MELLO<sup>2</sup>, que revelem conteúdo econômico em caráter negocial.

24. Por analogia ao caso em apreço, destaca-se que o REsp 1.338.554, do RS, com base na alínea “c” do inciso III, do artigo 105 da CF 88, firmou entendimento de que serviços prestados em prol dos associados de entidade sem fins lucrativos não é passível da incidência do ISS.

25. Do corpo do REsp citado, extrai-se:

*Com efeito, tal como consignado na origem, 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.*

26. Em outro caso análogo, para que não sejam repetidos os entendimentos emanados do E. TJSC colhe-se do corpo do acórdão exarado pela 15ª Câmara de Direito Público do E. TJSP, na Apelação Cível n.º 9000464-48.2007.8.26.0090:

*Com efeito, a perícia contábil cujo laudo se encontra a fls. 287/310 dos autos é categórica ao afirmar que “em base aos exames efetivados nos livros e documentos fisco/contábeis da SERMA, que esta serve exclusivamente aos seus associados (Doc. 1 e 1-A), não atendendo a demandas de terceiros não associados, tendo em vista que, tratam-se de empresas do mesmo grupo econômico”, sendo certo que a OXITENO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO é uma de suas associadas.*

<sup>2</sup> MELLO, J. E. S. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 342.

*Além disso, a expert apurou que a citada associação não distribuiu lucros ou dividendos, e que os custos das prestações de serviços feitos para a apelante foram reembolsados, com mera recomposição do patrimônio da prestadora.*

27. Nesse ponto, portanto, não há qualquer elemento nos autos que possa confirmar a divisão de lucros ou que a Recorrente exerça a prestação de serviços com o intuito lucrativo. Ao contrário, a Recorrente apresenta sua contabilidade e seu estatuto de forma a comprovar que as atividades exercidas são em favor dos associados.

28. Ou seja, as receitas provenientes das atividades exercidas pela Recorrente, são revertidas em prol dos associados, e nos termos do seu Estatuto. Não há, nos autos, elementos que pudessem evidenciar a prestação de serviços a terceiros com obtenção de lucros e sua respectiva distribuição.

**29. Assim, entendo pela não incidência do ISS nas atividades exercidas pela Recorrente, conforme estabelecida em seu estatuto social, em prol dos associados.**

30. No que tange ao mérito propriamente dito, a questão de fundo orbita sobre o entendimento de os contratos de patrocínios firmados ensejariam uma efetiva prestação de serviços, ou não.

31. De acordo com o entendimento do Fisco, as atividades exercidas pela Recorrente encontram fato gerador no item 10.08, da lista anexa a Lei 2.326/2004, que estabelece como serviço *agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.*

32. Justifica seu entendimento no sentido de que:

*(...) todos os contratos anexos ao Procedimento Fiscal, além das receitas de serviços a existência de obrigações recíprocas, em que a Federação Catarinense de Futebol, quando Contratada, possui deveres, quais sejam, ora facilitar a inserção e divulgação das marcas dos contratantes, ora o dever de manter as manutenções e as boas condições dos espaços reservados.*

33. E arremata, dizendo que entende que para que haja “agenciamento de publicidade e propaganda”, *é necessário que a Federação se coloque entre o dono de determinada propaganda, no caso concreto, Casas da Água e os veículos de divulgação, neste caso as camisas dos árbitros, representados pelo Sindicato dos Árbitros de Santa Catarina (...).*

34. Cita doutrina de Maria Helena Diniz, a qual leciona que o agenciador “é o profissional que encaminha negócios alheios, mediante comissão ou percentagem sobre as vendas ou atos negociais realizados por sua intermediação”.

35. Por sua vez, aduz a Recorrente que não executa qualquer serviço que se enquadre como intermediação, recebendo, efetivamente, verba de patrocínio para autorizar a vinculação das marcas dos patrocinadores.

36. Como já se disse, portanto, o fato gerador seria definido pela prestação de serviços de agenciamento, ou não, conforme item 10.08 da Lei Municipal 2.326/2004.

37. Em análise dos documentos juntados aos autos, esse Relator não conseguiu chegar a mesma conclusão que o Fisco Municipal.

38. Com relação ao contrato de agenciamento, serviço imputado à Recorrente, não se pode olvidar o disposto no artigo 710, do Código Civil, que dispõe:

*Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

39. Silvio Venosa<sup>3</sup>, citando Pontes de Miranda, ensina que:

<sup>3</sup>VENOSA, S. de S. **Direito Civil: Contratos em espécie**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002. Pág. 565.



*“o agente, rigorosamente, não medeia, nem intermedeia, nem comissiona, nem representa: promove conclusões de contrato. Não [e mediador, posto que seja possível que leve até aí a sua função. Não é corretor, porque não declara a conclusão dos negócios jurídicos. Não é mandatário, nem procurador. Donde a expressão ‘agente’ ter, no contrato de agência, senso estrito”.*

40. E avança:

*(...) O agente, nesse diapasão, fomenta o negócio do agenciado, mas não o representa, nem com ele possui vínculo trabalhista o mesmo dizemos a respeito dos agentes de seguros, de aplicações financeiras, de atividades artísticas, de esportes profissionais etc. (...) o agente promove, mas nada obriga que se conclua o negócio. Podem até intermediar e fazer jus a comissões, mas isso não os converte em corretores nem em mandatários, ainda porque o pagamento nesse contrato pode ser em quantia fixa periódica, não sendo essencial a comissão.*

41. É a definição da natureza jurídica do agenciamento, conforme estabelecido no Código Civil, que serve de suporte para a fixação do fato gerador do tributo, portanto, que norteia a relação da Recorrente nos contratos juntados aos autos e as respectivas verbas recebidas.

42. Nesse sentido, da simples análise dos contratos não entendo, s.m.j, que os mesmos tratem de intermediação.

43. A uma, porque a maioria contrata juntados destaca a empresa DMA AGENCIAMENTO DE ESPAÇOS PARA PUBLICIDADE LTDA., como *responsável pelo agenciamento do contrato e de sua renovação*, fazendo constar, nos mesmos, a sua remuneração pelos serviços prestados.

44. A duas, porque não foram levantados na fiscalização quaisquer outros elementos que pudessem indicar a intermediação dos patrocínios por parte da Recorrente.

45. Em seu Parecer Fiscal, conforme suso reproduzido, o Fisco Municipal levou em consideração o fato de que a Recorrente compromete-se a *ora facilitar a inserção e divulgação das marcas dos contratantes, ora o dever de manter as manutenções e as boas condições dos espaços reservados.*

46. Nesse aspecto, entendo que se trata da obrigação acessória e fundamental para o recebimento de patrocínio e disponibilização de espaço, não de intermediação. Ou, em outras hipóteses, *propaganda e publicidade*, o que não é o caso dos autos e, s.m.j., também não se aplicaria.

47. Sobre esse tema, melhor explicou HARADA<sup>4</sup>:

*O contribuinte do ISS não é o anunciante, mas a pessoa que presta os serviços de publicidade ou de propaganda por qualquer meio ou processo, de sorte a direcionar os bens e serviços objetos da publicidade ou propaganda ao consumidor. Por isso, quem se limita a pintar uma placa, para ser colocada na fachada de um prédio comercial, sem realizar serviço de publicidade, está executando mero serviço de pintura (...).*

48. Ademais, conforme se depreende do Estatuto da Federação Catarinense de Futebol – FCF, bem como dos documentos juntados aos autos, cabe a FCF a realização dos campeonatos e torneios. Nesse caso, é a própria FCF a destinatária final dos patrocínios recebidos, com os depósitos dos valores efetuados em sua conta bancária e *repassados* para a Associação de Clubes de Futebol, por exemplo, quando tal entidade intervier como cedente.

49. Em quaisquer dos casos, não se pode afirmar, com absoluta convicção, que o Recorrente presta serviços relacionados com publicidade e propaganda. Muito menos os próprios serviços de agenciamento descritos no Auto de Infração.

50. Portanto, voto pelo provimento do presente recurso, para anular o Auto de Infração n.º 035/2019, por entender que as atividades exercidas pela Recorrente o são em nome dos associados, não atraindo a incidência do ISS.

<sup>4</sup>HARADA, K. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. Pág. 172.

51. Superado o entendimento de que a não há hipótese de incidência para os serviços realizados em prol dos associados, tratando-se de entidade sem fins lucrativos, voto para anular o Auto de Infração n.º 035/2019, no concernente à prestação de serviços de intermediação de patrocínio, por entender que a Recorrente recebe verbas de patrocínio, de acordo com os documentos juntados aos autos.

**É o Voto.**

Balneário Camboriú, 10 de março de 2020.

---

Marcelo Azevedo Santos  
Relator



## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 1020-E211-B3C6-27E9

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

- ✓ MARCELO AZEVEDO DOS SANTOS (CPF 807.830.409-97) em 26/03/2020 11:00:14 (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/1020-E211-B3C6-27E9>