



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:172
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

ASSUNTO: : ITD - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITD). DOAÇÃO. CONTRATO DE GESTÃO. ORGANIZAÇÃO SOCIAL. IMUNIDADE RECÍPROCA (ALÍNEA “A” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL – CRFB). IMPOSSIBILIDADE.

CONSULTA Nº 123/2016

I – RELATÓRIO

Trata a presente consulta de requisição formulada acerca da possibilidade de aplicação da imunidade prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da CRFB ao ITD, no caso de doações em dinheiro recebidas pela consulente.

A requerente informa, preliminarmente, que não está sujeita a qualquer procedimento fiscal relacionado ao objeto desta consulta, e que é uma associação privada, sem fins lucrativos, que realiza a gestão do Museu de Arte do Rio – MAR, através do contrato de gestão celebrado com o Município do Rio de Janeiro.

Adita que:

- O MAR é um equipamento museológico público, nos termos do art. 13 do Estatuto dos Museus, pertencente ao Município do Rio de Janeiro;
- É entidade sem fins lucrativos de natureza cultural, qualificada como Organização Social por este município, e que celebrou contrato de gestão com o mesmo. Este “*contrato tem por objeto a operacionalização, apoio e execução de serviços culturais, visando à completa gestão do MAR*”. Além disso, *deverá prover todos os serviços imprescindíveis ao funcionamento do museu... bem como administrar os bens móveis e imóveis, cujo uso lhe seja permitido*”;
- “*Os recursos repassados pelo Poder Público Municipal para operacionalização do equipamento cultural em referência são complementados pelos decorrentes da venda de ingressos, de cessão temporária de espaços do MAR bem como de doações em dinheiro de pessoas físicas e/ou jurídicas, nacionais e/ou estrangeiras*”. Assim, alega ser simples gestor do patrimônio, dos legados ou das doações destinadas ao museu, e que integram o patrimônio público;



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:173
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

- O contrato de gestão firmado com este município possui natureza jurídica de convênio.

Apresentando os fatos objeto da presente, afirma que recebe doações em dinheiro “em favor do referido equipamento industrial”, e que “tais doações são depositadas em conta bancária específica, EM NOME DO CONSULENTE, sendo consideradas receitas financeiras para execução do contrato de gestão, nos termos da Cláusula Segunda e Sétima do referido contrato”. Alega que estas doações são provenientes de pessoas domiciliadas no Estado do Rio de Janeiro e/ou no exterior do país em favor do MAR.

Exibe um quadro demonstrativo com as doações e declara que foram recolhidos os respectivos ITDs, com exceção aos casos enquadrados no art. 29-C da Lei nº 5.440/09. Contudo, acredita o consulente que tais operações não deveriam ter sido tributadas, “uma vez que estão protegidas pelo manto da imunidade recíproca”.

Posteriormente, apresenta sua interpretação. Nela, expõe que as doações, considerando-as, de fato, negócios jurídicos onerosos, são realizadas em favor do museu, que, segundo o requerente, é um equipamento público municipal sem personalidade jurídica, “o que equivale a dizer in casu que o donatário é o próprio Município do Rio de Janeiro, possuindo tais recursos a natureza de receita pública”. Menciona, em seguida, o inciso V do art. 7º da Lei nº 7.174/15, que afirma reiterar a imunidade recíproca prevista na CRFB.

Dando uma maior abrangência ao seu posicionamento, adita que: “os recursos financeiros doados ao MAR são, por força de lei e do contrato de gestão, de titularidade do Município do Rio de Janeiro, enquadrando-se na imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição. O fato de o consulente responsabilizar-se, nos termos de contrato de gestão, pelo recebimento e administração desses recursos não tem o condão de desnaturar a sua qualidade de receita pública”. “Os recursos oriundos das referidas doações não compõe, em momento algum, o patrimônio do consulente, sendo este mero administrador de tais ingressos. Assim sendo, em relação ao consulente, não há que se falar de incidência de ITD sobre as referidas doações, uma vez que não há acréscimo patrimonial que a justifique”.

Por fim, conclui que as doações de recursos financeiros ao MAR têm como donatário o Município do Rio de Janeiro, e que estas receitas são para execução do contrato de gestão



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:174
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

que, caso não utilizadas, devem ser transferidas, integralmente, a este município. Ainda, “o consulente figura nos instrumentos de doação apenas na condição de gestor de bens públicos nos termos do contrato de gestão... motivo pelo qual não aufera qualquer acréscimo patrimonial em relação a tais doações...”, “tais doações... não podem sofrer incidência do ITD, uma vez que estão protegidas pela imunidade recíproca, conforme artigo 150, VI, “a” da Constituição da República e artigo 7º da Lei estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/15”.

Isto posto, indaga:

- 1- “As doações recebidas e geridas pelo consulente, em função do contrato de gestão, de pessoas domiciliadas no Estado do Rio de Janeiro, ou no exterior do país, em favor do Museu de Arte do Rio – equipamento público pertencente ao Município do Rio de Janeiro – estão abarcadas pela imunidade constitucional prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição da República e no artigo 7º da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/15?”;
- 2- “Caso se reconheça a não incidência do imposto por força da imunidade recíproca, qual o procedimento para reconhecimento administrativo da imunidade sobre tais operações?”;
- 3- “Ainda caso se reconheça a não incidência do imposto por força da imunidade recíproca, como deve ser efetuado o pedido de restituição dos valores indevidamente recolhidos pela via administrativa? ”.

O processo encontra-se instruído com a inicial (fls.03/12), e com os seguintes anexos: ata de nomeação dos signatários (fls. 13/19), documento de identidade destes (fls. 20/22), estatuto social do consulente (fls. 23/44), DARJ pago com respectivo Demonstrativo de Item de Pagamento (fls.45/47), qualificação da consulente como Organização Social - OS – (fls. 48/51), cópia do contrato de gestão celebrado com o Município do Rio que regulamenta a gestão do MAR e seus posteriores termos aditivos (fls. 52/118), a Lei nº 5.026/2009, os Decretos nºs 30.780/2009 e 35.644/2012 (fls. 119/144) e algumas cópias de Guias de ITD (fls. 145/168).

Posteriormente, Sr. Auditor Fiscal (subchefe) da AFE 08 informou que foram atendidos aos requisitos previstos nos artigos 150/152 do Decreto Estadual nº 2.473/79, e em seguida encaminhou o presente a esta Superintendência de Tributação.



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:175
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminamente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Decreto nº 45.761/16, que alterou a estrutura organizacional da Subsecretaria de Estado de Receita da Secretaria de Estado de Fazenda, incluindo o artigo 6ºA ao Decreto nº 40.613/07, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária em tese, cabendo a verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora.

Dito isto, passemos a discorrer sobre o objeto tratado neste instrumento. Inicialmente, para devida análise e conclusão desta consulta, é imprescindível um estudo acerca de institutos do direito administrativo, tais como Contrato de Gestão, Organizações Sociais e etc..

A requerente, associação privada, juntou às fls. 48/51 documentos comprobatórios de sua qualificação como Organização Social (OS). Desta maneira, destaca-se que as Organizações Sociais são entidades paraestatais, ou seja, são pessoas jurídicas que atuam “ao lado do Estado”, colaborando com o desempenho de atividades não lucrativas. Vale observar que este conceito não alcança as entidades integrantes da Administração Indireta, muito menos da Administração Direta, haja vista que estas integram o próprio Estado. Essas entidades paraestatais integram o chamado Terceiro Setor (aquele composto por entidades privadas, que prestam atividade de interesse público, por iniciativa privada, sem fins lucrativos), que coexiste com o Primeiro Setor (o próprio Estado), e com o Segundo Setor (mercado). Tais entidades (OS) possuem autonomia administrativa e financeira.

Adicionalmente, a Lei nº 9.637/1998, replicada pela Lei Municipal nº 5.026/2009, que dispõe sobre a qualificação das Organizações Sociais e trata dos contratos de gestão, dispõe em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:176
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

Art. 2º São requisitos específicos para que as entidades privadas referidas no artigo anterior habilitem-se à qualificação como organização social:

I - comprovar o registro de seu ato constitutivo, dispondo sobre:

a) natureza social de seus objetivos relativos à respectiva área de atuação;

b) finalidade não-lucrativa, com a obrigatoriedade de investimento de seus excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividades;

[...]

h) proibição de distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese, inclusive em razão de desligamento, retirada ou falecimento de associado ou membro da entidade;

No mesmo sentido, Maria Sylvia Di Pietro entende que as OS “*são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por iniciativa de particulares, para desempenhar serviços sociais NÃO EXCLUSIVOS DE ESTADO, com incentivo e fiscalização pelo poder público, mediando vínculo jurídico instituído por meio do contrato de gestão*” . Esta fiscalização, mencionada pela autora, é clara nos termos do §3º do art. 1º¹ e na seção IV da Lei Municipal nº 5.026/2009.

Por fim, as Organizações Sociais não são delegatárias de serviços públicos (não atuam sob concessão, permissão ou autorização de serviços públicos), ou seja, não estarão exercendo atividades em nome do Estado, mas atividades privadas, em seu próprio nome, com incentivos do Estado, manifestado na transferência de recursos públicos.

Mencionando novamente a Lei Municipal nº 5.026/2009, seu art. 5º² define o contrato de gestão como o instrumento firmado entre o Poder Público e a OS, com vistas à formação de parceria entre as partes para o fomento e execução das respectivas atividades.

Outro aspecto importante a ser analisado é o conceito e aplicação da Imunidade Tributária prevista na alínea “a” do inciso IV do art. 150³ da Constituição Federal de 1988.

¹ Os contratos de gestão de que trata esta Lei serão submetidos ao controle externo da Câmara dos Vereadores, que o exercerá com o auxílio do Tribunal de Contas, ficando o controle interno a cargo do Poder Executivo.

² Art. 5º Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º.

³ Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:177
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

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

VI - instituir impostos sobre:

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

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Note-se que cada ente político, apesar de possuir competência tributária, não a possui para impor, sobre os demais entes, os impostos referidos na norma. Adicionalmente, nos termos do §2º, a imunidade recíproca estende-se às autarquias e às fundações públicas, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Observe que, na função de interpretação legislativa dada a esta coordenação, o art. 150, inciso VI, alínea “a” da CRFB de 1988 trata de uma imunidade subjetiva, pois é concedida aos entes políticos e às autarquias e fundações. Portanto, não devemos estendê-la a outras pessoas além daquelas mencionadas taxativamente na Constituição.

A partir das premissas supracitadas, cabe-nos examinar o estatuto social do requerente, assim como o Contrato de Gestão celebrado com o Município do Rio de Janeiro.

Com relação ao primeiro, constante das fls. 23/44, podemos destacar alguns relevantes pontos a serem considerados. Primeiramente, note-se que no artigo 4º do estatuto, há a definição da finalidade e dos objetivos sociais. E dentro destes últimos, merece destaque o inciso VI do mesmo artigo: “captar recursos destinados a custear atividades e ações necessárias para o cumprimento das finalidades da...”. Complementando, o art.5º assim dispõe: “para cumprir seus objetivos, a ... poderá firmar convênios, contratos de gestão, termos de parceria, contratos privados e estabelecer intercâmbios promovendo iniciativas conjuntas com outras instituições públicas e privadas, nacionais e internacionais, assim como realizar execução direta.., por meio de recursos físicos, humanos e financeiros obtidos por qualquer meio, inclusive doações, patrocínios, taxas de

[...]

VI - instituir impostos sobre:

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



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:178
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

administração...”. Em seguida, evidenciamos o final do Parágrafo Primeiro do art. 5º: “É permitida a obtenção de receitas...desde que relacionadas ao objeto social, devendo ser estas receitas revertidas integralmente para o desempenho dos objetivos da ..., como instrumento necessário para garantir a sua independência e sustentabilidade”. (grifo nosso)

Desta leitura, fica clara a independência orçamentária e financeira da Organização Social em epígrafe para exercer suas finalidades definidas no contrato de gestão, e a previsão de captação de recursos financeiros por doação. Da mesma forma, estas receitas financeiras devem ser tratadas de maneira vinculada, isto é, serem relacionadas ao objeto social da entidade e revertidas INTEGRALMENTE para o desempenho das funções da consulente, diga-se execução do contrato. Assim, não há que se alegar que as doações apresentadas neste processo, caso não utilizadas na gestão do museu, “*devem ser transferidas, integralmente, ao Município do Rio de Janeiro*” (conforme defende em fls.10/11). É de se ressaltar que estas doações são realizadas em nome do consulente, em sua conta bancária, como afirma em fl. 06 (conforme item 20 da Cláusula Segunda do Contrato de Gestão celebrado), e são um complemento à receita do instituto, que dentre outras, recebe recursos do próprio poder público municipal, de resultado da venda de ingressos, da cessão do espaço e etc.. Importante lembrar que todos estes ganhos financeiros são recebidos pela consulente, geridos e aplicados na gestão do patrimônio.

No intuito de corroborar com o até aqui exposto, destacaremos algumas informações relevantes para a devida conclusão, definidas em seu estatuto Social:

- Compete ao Conselho de Administração (órgão deliberativo), dentre outras, “*deliberar sobre a aceitação de doações condicionadas ou que possam acarretar encargos à ...*”;
- “*Compete ao Diretor Executivo, sempre relativamente àquele específico Contrato de Gestão a que se encontra vinculado*”, dentre outras, “*propor parcerias e projeto de captação junto a empresas, órgão público e/ou privado...visando a estabelecer relações que propiciem mobilização dos recursos para o equipamento abarcado pelo Contrato de Gestão*”;
- Note-se que o Capítulo VII trata “do Patrimônio, fontes de recursos e sua aplicação”. O art. 42 define que “*os recursos e o patrimônio da ... serão oriundos de contribuições, doações,*



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:179
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

patrocínios, contratações, taxas de administração e/ou captação... seja de associados ou de terceiros, pessoas físicas ou jurídicas de qualquer nacionalidade, públicas ou privada, assim como os recursos adquiridos no exercício das atividades prevista neste estatuto social, rendimentos produzidos pelo patrimônio, convênios, termos de parceria, contrato de gestão, subvenções federais, estaduais e municipais e outras rendas eventuais". Neste item, resta claro que as doações, utilizadas na gestão, fazem parte dos recursos e patrimônio da Organização Social, inclusive recursos adquiridos no exercício das atividades previstas neste estatuto, tais como rendimentos produzidos pelo contrato de gestão;

- Por fim, o art. 43 traz que o instituto não distribuirá entre associados e doadores eventuais excedentes operacionais auferidos mediante o exercício de suas atividades, em qualquer hipótese.

Com relação ao Contrato de Gestão firmado, imprescindível ressaltar a responsabilidade da contratada, civil e criminalmente perante os usuários (conforme item 10 da Cláusula Segunda). Ainda mais importante, destaca-se a expressa determinação de responsabilidade da OS por todos os ônus, encargos e obrigações tributárias, dentre outras (conforme item 21 da Cláusula Segunda). Esta previsão, de responsabilidade pessoal, legitima ainda mais a sujeição da OS ao imposto de transmissão ora reclamado. Em paralelo, torna-se claro que as doações em epígrafe não foram realizadas ao Município do Rio de Janeiro, e, por conseguinte não havendo imunidade no caso. Reforça-se tal entendimento pela própria autoria da presente consulta, haja vista ter sido protocolada e impetrada pelo própria associação privada.

Importante salientar que a verificação, quanto ao correto pagamento das guias de ITD anexadas ao processo, cabe à Auditoria-Fiscal Especializada de ITD. Além disso, informamos que o normativo mencionado pelo contribuinte, Lei nº 5.440/09, encontra-se revogado.

Logo, considerando o conceito de Organizações Sociais, conclui-se que a consulente não compõem Administração Indireta e nem a Administração Direta, pois estas integram o próprio Estado. Como visto, as atividades exercidas pela OS são serviços sociais não exclusivos de Estado, com a devida fiscalização pelo Município do Rio de Janeiro,



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/2016//2016
Data: 27/09/2016 - Fls:180
Rubrica: _____
ID: 1938903-5

mediando vínculo jurídico instituído por meio do contrato de gestão, regras estas estipuladas pelos normativos supracitados.

Ademais, a instituição requerente, é uma entidade paraestatal, integrante do Terceiro Setor, não delegatária de serviços públicos, que trabalha simultaneamente com o Primeiro Setor, no caso o Município do Rio (ente político a qual se refere a imunidade recíproca prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição da República), e que não exercem atividades em nome do ente, mas em seu próprio nome, possuindo natureza privada. Assim, não havendo que se cogitar a aplicabilidade da imunidade recíproca ao presente caso.

Esta previsão constitucional trata de uma imunidade subjetiva, não devendo ser ampliada a outras pessoas que não as mencionadas taxativamente no seu texto.

Deve-se ratificar que a obtenção de receitas, neste caso as doações monetárias efetuadas em nome do consultente e em sua própria conta bancária, devem ser revertidas, integralmente, para o desempenho na correta execução do contrato de gestão. Além disso, o próprio contrato de gestão discrimina os bens públicos cujo uso será permitido à Organização Social, e em nenhuma passagem deste, há qualquer referência às doações financeiras efetuadas, que, repita-se, são utilizadas no cumprimento da gestão do museu.

III – RESPOSTA

Considerando o exposto acima:

- (i) Não;
- (ii) Prejudicada;
- (iii) Prejudicada.

Fique a consultente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

Pelo o exposto, opino pelo retorno dos presentes autos com vistas à **AUDITORIA-FISCAL ESPECIALIZADA DE ITD - AFE 08**, para cientificar o interessado.

C.C.J.T., em 01 de novembro de 2016.