

## PARECER N.º 3/84-RLT

*Decadência. ICM. 2. O prazo decadencial do art. 150, § 4.º, do CTN. 3. A decadência e o art. 173 do CTN. 4. Não caducou o direito da Fazenda Estadual, por se tratar de imposto de lançamento por homologação.*

É o caso de se examinar se o ICM devido nos anos de 1973, 1974 e 1975 ainda pode ser objeto de lançamento *ex officio*.

2. A empresa interessada, devedora do imposto incidente sobre a saída de mercadorias importadas, obteve do então Secretário de Estado de Fazenda a concessão de regime especial para o recolhimento do débito, consistente no parcelamento do imposto em 36 prestações sem correção monetária e juros de mora. Ao investigar o Fisco, posteriormente, se fora cumprida a obrigação, verificou que, além de não ter sido liquidado o débito, a mercadoria tivera destino diferente do anunciado no processo; mas toda essa investigação demorou anos, pois os documentos fiscais respectivos desapareceram em incêndio (que não foi o primeiro) lavrado nos estabelecimentos do contribuinte. A dívida de imposto, pelo levantamento realizado em 26-3-79, a fls. 52, ascendia a Cr\$ 10.769.793,48, sem correção monetária, juros ou multa.

3. Os preopinantes da Secretaria de Estado de Fazenda dividiram-se em torno do assunto, entendendo alguns que ocorrera a decadência, enquanto outros esposaram a tese de que não caduca o direito de lançar o ICM objeto de parcelamento não pago.

4. O Senhor Procurador SARAIVA RIBEIRO manifestou-se pelo reconhecimento da decadência, de acordo com o art. 173 do CTN (fls. 177).

5. Discordo, *data venia*, do meu ilustrado colega, pelos motivos que passo a expor.

2

### O PRAZO DECADENCIAL DO ART. 150

#### § 4.º DO CTN

6. O ICM é um imposto de autolançamento ou de lançamento por homologação, em que compete ao sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo sob a condição resolutória da ulterior homologação pelo Fisco.

#### 7. Diz o CTN:

“Art. 150 — O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1.º — .....

§ 2.º — .....

§ 3.º — .....

§ 4.º — Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

8. No prazo de 5 anos, portanto, se tiver ocorrido a antecipação do pagamento, dar-se-á a homologação, expressa ou tácita. Ultrapassado o lustro e ressalvados os casos de existência de dolo, fraude ou simulação, o Fisco não mais poderá proceder ao lançamento *ex officio*, pois se trata de “um prazo decadencial para o exercício dos seus poderes de controle” na correta expressão de ALBERTO XAVIER (*Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 78).

9. E se não houve a antecipação do pagamento? Logicamente não se iniciará o prazo de decadência, pois não cabe cogitar de homologação se inexistiu o autolançamento ou o pagamento prévio. O que a Administração homologa é o ato do contribuinte, o pagamento por ele antecipado. Inexistindo este, inexistirá a possibilidade de homologação e, conseqüentemente, não se iniciará o prazo decadencial.

10. A Procuradoria Geral do Estado sempre defendeu essa interpretação. O Prof. FLÁVIO BAUER NOVELLI, ao tempo em que exercia o cargo de Procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos Tributários, firmou, com a aprovação do então Procurador-Geral do Estado, o seguinte entendimento:

“Todavia os fatos geradores a que se refere o pronunciamento citado ocorreram, os dois primeiros, há mais de

dez anos, e o último há pouco menos de dez, com o que, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional a Fazenda Pública teria decaído do direito de constituir o crédito tributário.

Todavia, no caso em espécie, tratar-se-ia de constituição do crédito mediante lançamento por homologação (CTN, art. 150), em que compete ao sujeito passivo — no caso, o responsável pelo débito: o síndico da falência ou o leiloeiro — o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Sem que tal atividade tenha sido exercida, não poderá cuidar-se de omissão da autoridade tributária, pela impossibilidade de efetuar-se a homologação, quer dizer, o próprio lançamento". (Processo n.º 4/854.123/79, fls. 20).

11. RUI BARBOSA NOGUEIRA defende o mesmo ponto de vista:

"Dentro dessa conformidade com a natureza e a técnica do lançamento, parece-nos evidente que não há falar em decadência nos casos do imposto de autolancamento, pois nesses casos a diligência inicial cabe ao próprio contribuinte, de modo que a sua omissão ou falta não lhe pode favorecer e assim a lei que a estabelecesse nesse caso iria contra o princípio *nemo allegans turpitudinem suam est audiendus*", (Teoria do Lançamento Tributário, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1965, p. 155).

12. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES comunga na mesma opinião:

"Embora alguns autores entendam haver prazo de decadência no lançamento por homologação, o certo é que, nesta modalidade, o Poder Público jamais perde o seu direito à constituição do crédito tributário, visto a homologação *ex lege*. No que o contribuinte não efetuou a antecipação, abre-se a via do lançamento de ofício". ("A decadência e a prescrição diante do crédito tributário". In: *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisa Tributária, n.º 1, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 47).

13. Em resumidíssima síntese: a Fazenda não decai do direito de lançar o ICM quando o contribuinte se furta à obrigação de antecipar o pagamento.

Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (37), 1985

### A DECADÊNCIA E O ART. 173 DO CTN

14. Há, é bem verdade, alguns juristas, como FÁBIO FANUCCI ("Ainda a decadência do direito de lançar tributos", *Revista de Direito Público*, v. 27, p. 220), que entendem que a decadência opera independentemente do pagamento antecipado, de acordo com o art. 173 do CTN, do teor seguinte:

"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

15. O Tribunal Federal de Recursos, em alguns julgados sobre contribuições previdenciárias (AC 47.730, Ac. da 2.ª T., de 9-12-77, Rel. Min. CARLOS MARIO VELLOSO, DJ de 18-10-78; AC 50.134-SP, Ac. da 3.ª T., de 4-6-79, Rel. Min. CARLOS MARIO VELLOSO, DJ de 26-9-79), manifestou-se igualmente no sentido de que, no lançamento por homologação, a decadência segue a regra do art. 173 do CTN, se não houve a antecipação do tributo.

16. Parece-me, entretanto, que esse ponto de vista, sobre não ter a seu favor a melhor doutrina, traz dificuldades incontornáveis. Seja a primeira que cria dois prazos de decadência — se vier a ocorrer o pagamento com atraso — o que se torna absurdo, quando se sabe que a decadência não se suspende nem se interrompe. A outra é que a decadência iria operar independentemente de dolo, fraude ou simulação, pela inexistência de qualquer ressalva no art. 173 do CTN, deixando a Fazenda Pública inteiramente desprotegida, considerando-se que todo o documentário fiscal é produzido pelo contribuinte e conservado sob a sua responsabilidade.

### NÃO CADUCOU O DIREITO DA FAZENDA

17. Se no lançamento por homologação não ocorre a decadência, quando o contribuinte deixa de recolher o tributo, segue-se que, no presente caso, não caducou o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito do ICM relativo aos anos de 1973, 1974 e 1975.

18. O contribuinte obteve regime especial de pagamento, mas não o cumpriu, deixando de recolher o tributo.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (37), 1985

19. Além disso, há no processo seríssimas suspeitas da ocorrência de fraude e dolo. O estabelecimento do devedor se incendiou pela segunda vez, levando consigo toda a documentação sobre as operações. Um levantamento realizado em São Paulo, mostrou que as notas fiscais continham inúmeros erros. As operações de saída de mercadoria importada para as quais se havia concedido o regime especial jamais se efetuaram, pois o Fisco comprovou que as empresas indicadas pela devedora não receberam as mercadorias. Em contrapartida, todas aquelas mercadorias foram reexportadas para o Paraguai, sem qualquer comunicação aos órgãos da Secretaria de Fazenda.

20. Por isso tudo opino que se proceda ao lançamento *ex officio*, exigindo-se da interessada o ICM devido, acrescido de multas, correção monetária e demais acréscimos.

É o parecer, s.m.j.

A superior consideração do Exmo. Sr. Procurador-Geral do Estado.

Rio de Janeiro, 29 de maio de 1984.

**Ricardo Lobo Torres**  
Procurador-Assessor

VISTO. Aprovo o Parecer 3/84/RLT, de fls. 179/186.

A Secretaria de Estado de Governo.

Rio de Janeiro, 30 de maio de 1984.

**Eduardo Seabra Fagundes**  
Procurador-Geral do Estado

Proc. n.º E-04/901.306/76

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (37), 1985

## PARECER N.º 5/84/RLT

*ISS. Competições esportivas promovidas por clubes, federações e confederações. 2. O fato gerador do ISS. 2.1. A habitualidade. 2.2. A finalidade lucrativa. 2.3. Clube e empresa. 3. A isenção. 4. A retenção. 5. Conclusão.*

Pretende a Secretaria Municipal de Fazenda que a SUDERJ efetue a retenção do ISS incidente sobre as competições esportivas promovidas por clubes, federações ou confederações, para o que já estaria elaborando o respectivo anteprojeto de lei.

2. Ouvida, objetou a SUDERJ que: a) as associações esportivas estão isentas do ISS; b) ainda que assim não fosse, o tributo municipal não incidiria, por se tratar de entidades civis, sem fins lucrativos, que não exploram diversões públicas.

### 2. O FATO GERADOR DO ISS

3. O Decreto-Lei federal n.º 406, de 31-12-68, define:

“Art. 8.º — O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.”

4. A lista de serviços, modificada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 8-9-69, contempla no item 28:

“Diversões públicas:

- a) .....
- b) .....
- c) .....
- d) bailes, shows, festivais, recitais e congêneres;
- e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações de rádio ou de televisão.”

5. Resta verificar se, na hipótese emergente, há o preenchimento dos demais requisitos contidos, implícita ou explicitamente, na definição do fato gerador, a saber:

a) o serviço é prestado com habitualidade?

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (37), 1985