

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.

À 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

- b) com finalidade lucrativa?
- c) clubes e federações esportivas podem ser equiparados a empresas ou profissionais autônomos?

2.1. A HABITUALIDADE

6. É condição indispensável para a caracterização do fato gerador do ISS que o serviço seja efetuado com *habitualidade*.

7. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES ensina:

"Conforme vemos, a idéia de habitualidade na prestação de serviços acha-se implícita na legislação que define o fato gerador da respectiva obrigação tributária. A habitualidade constitui elemento essencial e identificado, por excelência, das atividades oneradas pelo ISS."

(*Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 121).

8. Quando o Supremo Tribunal Federal negou a possibilidade de cobrança do ISS sobre bailes promovidos por clubes, fê-lo com base no argumento da falta de *habitualidade*:

"Imposto sobre serviços. Fato gerador. Clube recreativo. Baile com venda de ingressos. Não constitui fato gerador do tributo a realização de bailes, como diversão pública, e mesmo com o pagamento de ingressos, por clube associativo, desde que o seja em caráter esporádico, pois a atividade impositiva deve revestir caráter de habitualidade." (RE 99.682-SP, Ac. da 1.^a Turma, de 12-9-83, Rel. Min. RAFAEL MAYER, RTJ 107/1261).

9. Nenhuma dúvida pode haver sobre o fato de que as competições esportivas são promovidas com habitualidade, já que estas são o próprio objetivo dos clubes e federações esportivas.

10. Logo, por esse prisma, inexistente impedimento para a incidência do ISS.

2.2. FINALIDADE LUCRATIVA

11. A outra característica essencial do fato gerador do ISS é que o serviço seja prestado com finalidade lucrativa. A gratuidade não tipifica a atividade para o efeito da imposição fiscal. Há que haver intuito lucrativo. Mas não se leve a característica da *lucrativi-*

dade às suas últimas conseqüências, para se exigir que em cada prestação de serviço se corporifique um *plus* comparado com os investimentos e os gastos. Não. O importante é que a prestação denote um *sentido econômico*, como atividade incluída no ciclo da *circulação da riqueza social*. Pode até não haver lucro, na acepção de saldo entre a receita sujeita ao ISS e os gastos; desde que exista finalidade econômica, aí estará caracterizada a hipótese de incidência.

12. PAULO DE BARROS CARVALHO, ao concluir pela incidência do ISS sobre os bailes promovidos com habitualidade pelos clubes, observa, com referência ao requisito da finalidade lucrativa:

"Vale prevenir que, ao isolar o critério material da hipótese de incidência do ISS, anunciamos, de modo enfático, o conteúdo econômico da prestação, jamais a contingência de auferir-se ou não lucros, algo aleatório, que se prende ao risco de cada negócio e reflui do esboço essencial de qualquer das espécies de atividade."

("A Natureza Jurídica do ISS", *Revista de Direito Tributário*, 1983, n.º 23/24, p. 164).

13. Desse entendimento não discrepa o já citado BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"O fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS representa uma negociação de caráter oneroso, isto é, retribuída mediante preço.

O lucro, embora em potência, deve estar contido na atividade prestada (explorada)". (*op. cit.*, p. 121).

14. O Supremo Tribunal Federal invalidou a cobrança do ISS sobre estacionamento pago de veículo, mantido por sociedade civil para uso de associados, na própria sede social e em local próximo (RE 87.890-SP, Ac. da 2.^a Turma, de 24-8-79, RTJ 91/955). Disse, naquela oportunidade, o Min. Relator DÉCIO MIRANDA:

"Restrita a prestação do serviço à comunidade dos membros da associação e aparentemente relacionada à facilitação do comparecimento deles à sede social, não há, no caso dos autos, a finalidade econômica, *lucri faciendi causa*."

15. Em outro julgado o Pretório Excelso declarou a ilegitimidade da incidência do tributo sobre o movimento geral de apostas de

Jockey Clubs, reconhecendo "legítima apenas a cobrança sobre os ingressos vendidos aos freqüentadores" (RE 74.506-SP, Ac. da 2.^a Turma, de 31-10-80, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU, RTJ 100/182).

16. Ora, indubitável que as competições esportivas, com entradas cobradas a não-sócios, têm finalidade econômica e lucrativa. Há venda de ingressos, com o recebimento do preço. A atividade se insere no ciclo econômico da circulação de riqueza. Pouco importa que este ou aquele espetáculo não dê lucro, no sentido de que a arrecadação seja insuficiente para o pagamento aos atletas profissionais e para o atendimento dos demais encargos. Porque a verdade é que, no cômputo geral dos espetáculos, o lucro estará presente e a finalidade econômica perfeitamente caracterizada.

2.3 CLUBE E EMPRESA

17. O conceito de "empresa", sujeito passivo do ISS, é lato. Abrange também o de clube. Não se esgota na idéia de empresa comercial, que reveste esta ou aquela forma societária prevista no Código Comercial. Qualquer pessoa jurídica que preste serviço com habitualidade e com finalidade é sujeito passivo do ISS. O conceito de empresa é uma decorrência da própria idéia de prestação de serviços com habitualidade e intenção econômica. Diz PAULO DE BARROS CARVALHO, com muita precisão:

"Temos para nós que a prescrição correta sobre o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário do ISS haveria de ser quem prestasse utilidades, materiais ou imateriais, a terceiros, com conteúdo econômico, habitualmente, e sob regime de Direito Privado. Dentro desses parâmetros, qualquer um, tivesse ou não personalidade de Direito Privado, estaria desde logo na condição de agente".
(*op. cit.*, p. 161).

3. A ISENÇÃO

18. Se é certo que as competições esportivas promovidas habitualmente com finalidade lucrativa pelos clubes e federações esportivas caem no campo de incidência do ISS, não é menos correto dizer-se que não há nenhuma isenção para tais atividades no Município do Rio de Janeiro, quando prestadas a não-sócios.

19. Reza o art. 51, inciso III, da Lei Municipal n.º 206, de 16.12.80, com a nova redação da Lei n.º 483, de 27.12.83, que estão isentas do imposto "as associações culturais e desportivas". Mas, logo adiante, no § 1.º, fica estabelecido que a isenção não se aplica "aos serviços prestados a não-sócios".

4. A RETENÇÃO

20. Superados os óbices levantados pela SUDERJ a respeito da legitimidade da incidência do ISS sobre a promoção de espetáculos esportivos, resta iniciar o estudo da possibilidade de vir a ser determinada, por lei, a obrigatoriedade da retenção da quantia do ISS.

21. Declarou a Secretaria Municipal de Fazenda que estava preparando o anteprojeto de lei. Seria o caso de remeter-lhe o processo, para que conclua o exame, apresente o esboço da propositura e ouça a SUDERJ.

5. CONCLUSÃO

22. Opino, pois, que se remeta o processo à Secretaria Municipal de Fazenda, a fim de que seja apresentado o anteprojeto de lei que cuida da retenção do ISS pela SUDERJ, tendo em vista que:

- a) as competições esportivas promovidas pelos clubes, federações e confederações, por constituírem atividade habitual e lucrativa, sujeitam-se à incidência do ISS;
- b) não se aplica a isenção do tributo municipal quando os serviços são prestados a não sócios.

É o parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 9 de agosto de 1984.

Ricardo Lobo Torres
Procurador do Estado

VISTO. Aprovo o Parecer n.º 05/84-RLT, de fls. 16/23.

Restitua-se o processo à Secretaria Municipal de Fazenda.

Rio de Janeiro, 22 de agosto de 1984.

Eduardo Seabra Fagundes
Procurador-Geral do Estado