



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.303.543 - RJ (2010/0170845-3)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : CRISCO EMPREENDIMENTOS S A
ADVOGADO : Nanci Gama e outro(s)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. ARTS. 594 DO CC E 110 DO CTN. OFENSA NÃO DEMONSTRADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ISSQN. TRANSMISSÃO TELEVISIVA, LICENCIAMENTO DE PRODUTOS E PROPAGANDA ESTÁTICA. DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE IMAGEM DE CLUBE DE FUTEBOL, COM O QUAL A RECORRENTE FIRMARA CONTRATOS DE LICENÇA PARA USO DE MARCA E DE EXPLORAÇÃO DE ESPAÇOS PUBLICITÁRIOS. ATIVIDADES EQUIPARADAS PELA AUTORIDADE FISCAL À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, QUANDO DO AUTUAÇÃO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NO LANÇAMENTO PELO JUDICIÁRIO, PARA INCLUIR AS ATIVIDADES DA EMPRESA EM OUTRO ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS. ERRO DE DIREITO. INADMISSIBILIDADE. ARTS. 142 E 146 DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 31/STF. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO APENAS QUANTO À COBRANÇA DE ISSQN E MULTA DECORRENTES DAS ATIVIDADES EQUIPARADAS À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, SEM PREJUÍZO DA RENOVAÇÃO DA AUTUAÇÃO, EM FORMA REGULAR, SE FOR O CASO.

1. Ausentes a contradição ou a omissão alegadas, porque o acórdão impugnado solveu a controvérsia integralmente, não se reconhece qualquer maltrato ao art. 535, incisos I e II do CPC.

2. A ora recorrente propôs ação objetivando a anulação de lançamento tributário efetuado pelo Município do Rio de Janeiro para a cobrança de ISSQN, mais multa por descumprimento de obrigação acessória (não emissão de notas fiscais), sobre atividades de licenciamento de produtos e propaganda estática, ambas equiparadas à locação de bens móveis, conforme legislação tributária municipal.

3. Essas atividades eram decorrentes de contrato de licenciamento com clube de futebol, por meio do qual foi assegurado à empresa, mediante remuneração, o direito exclusivo de utilizar e explorar, no território brasileiro e no exterior, os direitos à denominação e ao símbolo do licenciante, às marcas registradas ou pendentes de registro em seu nome, bem como o direito ao saldo positivo de parcela das receitas das vendas de ingressos e bilheteria cabíveis ao licenciamento, além do direito de explorar a imagem do clube e de seu patrimônio para todos os fins comerciais lícitos, incluindo, exibição fotográfica, reprodução audiovisual, fixação, transmissão e retransmissão junto ao público de quaisquer atividades desportivas, eventos ou espetáculos de que participasse o licenciante.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4. O Tribunal Estadual assentou que os bens disponibilizados onerosamente em favor de terceiros pela apelante no desempenho de seu mister pertencem a outrem (o clube de futebol); por isso, mostra-se equivocado o entendimento de que tal relação consubstancia uma locação e não um serviço; aduziu, ainda, que a atividade desempenhada pela apelante configuraria efetivamente a prestação de serviço exigida para o fim de incidência do ISS, a uma, porque é prestada a terceiros, a duas, porque se relaciona com bens que não são da sua propriedade.

5. Compete privativamente à autoridade administrativa fiscal verificar tanto a ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, a descrição legislativa de acontecimento ou situação que pode desencadear o nascimento de uma obrigação tributária, como o fato imponível, ou o fato gerador concreto, ou seja, aquele emergente da situação singular e que se subsume à hipótese de incidência, nos exatos termos do art. 142 do CTN.

6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma *locação de bens móveis*, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica.

7. A Primeira Seção desta Corte encampou a Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC.

8. Se a Autoridade Fiscal enquadrou a atividade da recorrente como *locação de bens móveis*, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.

9. Ante o exposto, conhece-se parcialmente do recurso e, nessa parte, dá-se-lhe parcial provimento para julgar parcialmente procedente o pedido da ação anulatória, cancelando-se as cobranças descritas nos itens I a VI do auto de infração, que remanesce, no entanto, quanto ao mais, sem prejuízo de novo lançamento, de forma regular, se for o caso.

10. Tendo em vista a sucumbência recíproca, determina-se a compensação, por igual, das despesas e dos honorários advocatícios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

Dra. ALEXANDRA COSTA PIRES, pela parte RECORRENTE: CRISCO EMPREENDIMENTOS S/A.

Brasília/DF, 27 de março de 2012 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.303.543 - RJ (2010/0170845-3)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : CRISCO EMPREENDIMENTOS S A
ADVOGADO : Nanci Gama e outro(s)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por CRISCO EMPREENDIMENTOS S/A, com fulcro nas alíneas a e c do art. 105, III da CF, em adversidade a acórdão prolatado pelo TJRJ, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA CUJO OBJETO SOCIAL CONSISTE NA REALIZAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS RELACIONADOS À EXPLORAÇÃO COMERCIAL DE MARCAS E SÍMBOLOS ESPORTIVOS. RENDAS AUFERIDAS PELA COMPANHIA COM O LICENCIAMENTO DE PRODUTOS, PUBLICIDADE ESTÁTICA E TRANSMISSÕES TELEVISIVAS DOS JOGADORES DO CLUBE DE REGATAS VASCO DA GAMA. NÃO EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 2000 E 2002. AUTOS INFRACIONAIS LAVRADOS PELA MUNICIPALIDADE. SENTENÇA A QUO QUE JULGOU IMPROCEDENTE A DEMANDA ANULATÓRIA. APELO OFERTADO PELA PARTE AUTORA. ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA DO ISS, POR ENTENDER QUE SUAS ATIVIDADES CARACTERIZAM MERA LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL, CUJAS FUNÇÕES DE LICENCIAMENTO SE RESUMEM NUMA OBRIGAÇÃO DE DAR, CIRCUNSTÂNCIA OPOSTA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE SE CONSUBSTANCIA NUMA OBRIGAÇÃO DE FAZER. MOSTRA-SE PERFEITAMENTE CONSTITUCIONAL SUJEITAR A AUTORA À IMPOSIÇÃO DO IMPOSTO EM COMENTO CUJO FATO GERADOR É A EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DO DECISUM. LEGALIDADE DO ATO. A EMPRESA, AO CAPTAR UM CLUBE NA QUALIDADE DE INTERMEDIADORA QUE É, PRESTA SERVIÇOS TÍPICOS DE DIVULGAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DOS BENS QUE ESTE CLUBE POSSUI. SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO PREVISTOS NA LEI 691/84. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DO ISS. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO (fls. 350).

2. Opostos Embargos Declaratórios ao referido acórdão, foram



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

rejeitados (fls. 390/394).

3. Em seu Apelo Raro, sustenta a empresa recorrente, preliminarmente, ofensa ao art. 535, I e II do CPC, argumentando que o aresto foi contraditório, porque, inicialmente, afirmou que a questão versada compreenderia a análise do ato administrativo de autuação, mas, ao final, sem qualquer coerência, *ignorou a capitulação legal conferida (locação de bens móveis) para enquadrar a atividade da recorrente em outro item da lista de serviço (agência, intermediação), olvidando que o lançamento é ato privativo das autoridades fiscais e não do Judiciário.*

4. Ademais, teria havido omissão na análise expressa dos arts. 594 do CC e 110 do CTN, e do art. 150, IV da CF, este último ante a assertiva de inconstitucionalidade da multa por descumprimento de obrigação acessória em razão de seu caráter confiscatório.

5. No mérito, afirma ofensa aos arts. 128 do CPC e 142 do CTN, porquanto o aresto impugnado *teria fugido dos limites da lide*, tratando a ação como se declaratória fosse, ignorando que lhe competia analisar a *validade do ato administrativo de lançamento* que lhe foi submetido, e não dizer se a recorrente sujeitava-se ou não ao ISS.

6. Discorre sobre o conceito de serviço previsto no Código Civil, e que suas atividades - transmissão televisiva, licenciamento de produtos e propaganda estática representam tão somente o direito de uso e exploração da imagem de clube de futebol, com o qual firmara contratos de licença para uso de marca e de exploração de espaços publicitários, não envolvendo qualquer obrigação de fazer que possa ser compreendida como serviço. Outrossim, reforça ter sido a própria fiscalização, no auto de infração que se pretende anular, que capitulou as atividades da recorrente como *locação de bens móveis*, não cabendo ao Judiciário, sob pena de ofensa aos arts. 128 do CPC e 142 do CTN, substituir o ato de lançamento, capitulando a atividade da autora em outro item da lista de serviços.

7. Cita jurisprudência do STF sobre a inadmissibilidade de cobrança de ISS sobre *locação de bens móveis*.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8. Com contrarrazões (fls. 553/559), o Recurso Especial foi inadmitido e o Extraordinário sobrestado (art. 543-C do CPC). Interposto Agravo de Instrumento para esta Corte (Ag 1.349.033/RJ), determinei a sua conversão em Recurso Especial para submissão da controvérsia ao crivo desta Primeira Turma deste STJ (fls. 624).

9. É o que havia de relevante para relatar.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.303.543 - RJ (2010/0170845-3)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : CRISCO EMPREENDIMENTOS S A
ADVOGADO : Nanci Gama e outro(s)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

VOTO

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. ARTS. 594 DO CC E 110 DO CTN. OFENSA NÃO DEMONSTRADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ISSQN. TRANSMISSÃO TELEVISIVA, LICENCIAMENTO DE PRODUTOS E PROPAGANDA ESTÁTICA. DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE IMAGEM DE CLUBE DE FUTEBOL, COM O QUAL A RECORRENTE FIRMARA CONTRATOS DE LICENÇA PARA USO DE MARCA E DE EXPLORAÇÃO DE ESPAÇOS PUBLICITÁRIOS. ATIVIDADES EQUIPARADAS PELA AUTORIDADE FISCAL À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, QUANDO DO AUTUAÇÃO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NO LANÇAMENTO PELO JUDICIÁRIO, PARA INCLUIR AS ATIVIDADES DA EMPRESA EM OUTRO ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS. ERRO DE DIREITO. INADMISSIBILIDADE. ARTS. 142 E 146 DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 31/STF. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO APENAS QUANTO À COBRANÇA DE ISSQN E MULTA DECORRENTES DAS ATIVIDADES EQUIPARADAS À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, SEM PREJUÍZO DA RENOVAÇÃO DA AUTUAÇÃO, EM FORMA REGULAR, SE FOR O CASO.

1. *Ausentes a contradição ou a omissão alegadas, porque o acórdão impugnado solveu a controvérsia integralmente, não se reconhece qualquer maltrato ao art. 535, incisos I e II do CPC.*

2. *A ora recorrente propôs ação objetivando a anulação de lançamento tributário efetuado pelo Município do Rio de Janeiro para a cobrança de ISSQN, mais multa por descumprimento de obrigação acessória (não emissão de notas fiscais), sobre atividades de licenciamento*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de produtos e propaganda estática, ambas equiparadas à locação de bens móveis, conforme legislação tributária municipal.

3. *Essas atividades eram decorrentes de contrato de licenciamento com clube de futebol, por meio do qual foi assegurado à empresa, mediante remuneração, o direito exclusivo de utilizar e explorar, no território brasileiro e no exterior, os direitos à denominação e ao símbolo do licenciante, às marcas registradas ou pendentes de registro em seu nome, bem como o direito ao saldo positivo de parcela das receitas das vendas de ingressos e bilheteria cabíveis ao licenciamento, além do direito de explorar a imagem do clube e de seu patrimônio para todos os fins comerciais lícitos, incluindo, exibição fotográfica, reprodução audiovisual, fixação, transmissão e retransmissão junto ao público de quaisquer atividades desportivas, eventos ou espetáculos de que participasse o licenciante.*

4. *O Tribunal Estadual assentou que os bens disponibilizados onerosamente em favor de terceiros pela apelante no desempenho de seu mister pertencem a outrem (o clube de futebol); por isso, mostra-se equivocado o entendimento de que tal relação consubstancia uma locação e não um serviço; aduziu, ainda, que a atividade desempenhada pela apelante configuraria efetivamente a prestação de serviço exigida para o fim de incidência do ISS, a uma, porque é prestada a terceiros, a duas, porque se relaciona com bens que não são da sua propriedade.*

5. *Compete privativamente à autoridade administrativa fiscal verificar tanto a ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, a descrição legislativa de acontecimento ou situação que pode desencadear o nascimento de uma obrigação tributária, como o fato imponível, ou o fato gerador concreto, ou seja, aquele emergente da situação singular e que se subsume à hipótese de incidência, nos exatos termos do art. 142 do CTN.*

6. *No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica.*

7. *A Primeira Seção desta Corte encampou a Súmula*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC.

8. *Se a Autoridade Fiscal enquadrrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.*

9. *Ante o exposto, conhece-se parcialmente do recurso e, nessa parte, dá-se-lhe parcial provimento para julgar parcialmente procedente o pedido da ação anulatória, cancelando-se as cobranças descritas nos itens I a VI do auto de infração, que remanesce, no entanto, quanto ao mais, sem prejuízo de novo lançamento, de forma regular, se for o caso.*

10. *Tendo em vista a sucumbência recíproca, determina-se a compensação, por igual, das despesas e dos honorários advocatícios.*

1. Verifica-se dos autos que a ora recorrente propôs ação objetivando a anulação de lançamento tributário efetuado pelo Município do Rio de Janeiro para a cobrança de ISSQN, mais multa por descumprimento de obrigação acessória (não emissão de notas fiscais), sobre atividades assim referidas no respectivo ato:

I) Art. 44 da Lei 691/84 (código 1111035). Penalidade: art. 51, inciso I, item 1, da Lei 691/84. Multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o imposto devido. Ocorrência: Deixou de recolher - documentos emitidos e livros escriturados o ISS incidente sobre as receitas relativas a serviços de locação de bens móveis - licenciamento de produtos, conta 7.1.9.99.00.00.011-7 (ano 2000) e 4.1.02.01.02 (ano 2001) Rendas de Licenciamento de Produtos, previsto no art. LXXIX do art. 8o. da Lei 691/84, com redação dada pela Lei 1.194/87 (...).

II) Art. 44 da Lei 691/84 (cód. 1111248). Penalidade. art. 51, inciso I, item 5, alínea a da Lei 691/84, alterada pela Lei 2.715/98. Multa de 90% (noventa por cento) sobre o imposto devido. Ocorrência; Deixou de recolher o ISS referente ao serviço de locação de bens móveis - licenciamento de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

produtos - conta 4.1.02.01.01 Rendas de Licenciamento de Produtos, previsto no inciso LXXIX do artigo 8o. da Lei 691/84, com redação dada pela Lei 1.1.94/87 (...).

(...).

IV) Art. 44 da Lei 691/84 (código 1111035). Penalidade: art. 51, inciso I, item 1, da Lei 691/84. Multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o imposto devido. Ocorrência: Deixou de recolher - documentos emitidos e livros escriturados - o ISS incidente sobre as receitas relativas a serviços de locação de bens móveis - publicidade estática, conta 7.1.9.99.00.00.0095 (ano 2000) e 4.1.02.01.01 (ano 2001) Rendas de Publicidade Estática, previsto no LXXIX do artigo 8o. da Lei 691/84, com redação dada pela Lei 1.1.94/87 (...).

V) Art. 44 da Lei 691/84 (cód. 1111348). Penalidade: art. 51, inciso I, item 5, alínea a da Lei 691/84, alterada pela Lei 2.715/98. Multa de 90% (noventa por cento) sobre o imposto devido. Ocorrência: Deixou de recolher o ISS referente ao serviço de locação de bens móveis - publicidade estática, conta 4.1.02.01.01 Rendas de Publicidade Estática, previsto no inciso LXXIX do art. 8o. da Lei 691/84, com redação dada pela Lei 1.194/87, no período de março de 2001 a agosto de 2002 (...).

(...).

VII) Art. 44. da Lei 691/84 (cód. 1111248). Penalidade: art. 51, inciso I, item 5, alínea a da Lei 691/84, alterada pela Lei 2.715/98. Multa de 90% (noventa por cento sobre o imposto devido). Ocorrência: Deixou de recolher o ISS referente ao serviço de diversões públicas - venda de direitos à transmissão pela televisão, conta 7.1.9.99.00.00.010-9 - Rendas de Transmissão Televisiva, previsto no item 4 do inciso LX do artigo 8o. da Lei 691/84, com redação dada pela Lei 1.194/87, no mês de dezembro de 2000.

VIII) Art. 48 da Lei 691/84, combinado com o art. 183, inciso I, observado o art. 194, todos do Decreto 10.514/91 (cód 1210670). Penalidade: art. 51, inciso II, item 1, alínea b da Lei 691/84, com as alterações introduzidas pela Lei 2.277/94. Multa de 5% do valor da operação. Ocorrência: Não emitiu Notas Fiscais Fatura de Serviço, para os serviços e mês especificados no item VII acima, para operações no valor de R\$ 7.715.837,89 (sete milhões, setecentos e quinze mil, oitocentos e trinta e sete reais e oitenta e nove centavos, ocasionando multa no valor de R\$ 385.791, 89 (trezentos e oitenta e cinco mil, setecentos e noventa e um



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

reais e oitenta e nove centavos), coforme Quadro Demonstrativo II, em anexo (fls. 48/50).

2. Na inicial da Ação Declaratória a ora recorrente informou que celebrou contrato de licenciamento com o CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA, por meio do qual lhe foi assegurado, mediante remuneração, o direito exclusivo de utilizar e explorar, no território brasileiro e no exterior, *os direitos à denominação e ao símbolo do licenciante, às marcas registradas ou pendentes de registro em seu nome, bem como o direito ao saldo positivo de parcela das receitas das vendas de ingressos e bilheteria cabíveis ao licenciamento, além do direito de explorar a imagem do licenciante e de seu patrimônio para todos os fins comerciais lícitos, incluindo, exibição fotográfica, reprodução audiovisual, fixação, transmissão e retransmissão junto ao público, de quaisquer atividades desportivas, eventos ou espetáculos de que participe o licenciante* (fls. 18).

3. Considerando essa situação fática e o ato de lançamento, o acórdão impugnado, na esteira do já havia decidido o ilustre Julgador singular, aduziu o seguinte, no que interessa:

Conforme se infere da peça exordial, a sociedade empresária CRISCO EMPREENDIMENTOS S/A moveu ação anulatória de débito fiscal em face do MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, sob o rito ordinário, sustentando não incidência do ISSQN sobre as rendas advindas do licenciamento de produtos, propaganda estática, transmissão televisa dos jogadores do clube recreativo Vasco da Gama, razão pela qual deve ser desconstituído o Auto de Infração 121.005, por não estar obrigada a emitir as notas fiscais dos supostos serviços.

A sentença a quo de fls. 218/225 julgou improcedente o pleito autoral condenando a autora no pagamento das despesas processuais e honorários advocatícios de sucumbência, estes fixados em 5% sobre o valor atribuído à causa.

(...).

A questão versada no presente litígio, embora possa vislumbrar matéria controvertida, na verdade, diante da peculiaridade posta neste caso concreto, impõe reconhecimento voltado para a análise positiva e legal do ato administrativo que autuou a empresa apelante, não havendo na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sentença prolatada qualquer erronia.

O ponto nodal da lide gira em torno da legalidade ou não de incidência do ISS (Imposto sobre Serviços) sobre as rendas auferidas pela parte autora decorrentes dos atos de licenciamento de produtos e símbolos esportivos, publicidade estática e transmissão televisa que esta pratica no desempenho típico de suas atividades comerciais.

Enquanto a ora apelante pugna pela ausência de previsão legal e inconstitucionalidade do item 79 da lista de serviços a que se referia o Decreto-Lei 406/68, bem como a não incidência do ISS, por entender que suas atividades caracterizam mera locação de bens móvel, cujas funções de licenciamento se resumem numa obrigação de dar, circunstância essa oposta da prestação de serviços que se consubstancia numa obrigação de fazer, a ré afirma que se mostra perfeitamente constitucional sujeitar a autora à imposição do imposto cujo fato gerador é a efetiva prestação de serviços.

Num primeiro aspecto, cumpre-nos aferir qual a atividade exercida pela autora, e em razão dessas atividades desenvolvidas, se há ou não a ocorrência do fato gerador do ISS. Ou seja, se as atividades por ela desempenhadas caracterizariam obrigação de dar ou obrigação de fazer.

Como é cediço, a tributação no Estado Democrático de Direito constitui instrumento da sociedade, pois é exatamente através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo.

A Constituição Federal da República, por sua vez, cuidou de definir as possibilidades e limites da tributação, traçando as respectivas competências tributárias dos entes federativos.

O ISSQN (Imposto sobre serviço de qualquer natureza) é de competência dos municípios e vem regulado no art. 156, inciso III da Constituição da República Federativa do Brasil, que assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Dessa forma, pode-se constatar que o tema vem sendo regulado pelo Decreto Lei 406/68, pela Lei 691/84 e pela Lei 1.194/87, sendo certo que a Lei Complementar 116/03 não dispõe sobre o ISSQN e, portanto, não se aplica a hipótese em comento.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Isso porque essa matéria controvertida refere-se a fatos desenvolvidos efetivamente nos anos de 2000 e 2002, anteriores, por via de consequência, a Lei Complementar 116/03.

O ISS, segundo a doutrina, consiste num fazer em favor de terceiros, ou seja, reivindica o caráter de bilateralidade, tornando necessária a existência de duas pessoas diversas: de um lado, o prestador e do outro o tomador dessa obrigação de fazer.

O conceito de serviço supõe, portanto, uma relação com outra pessoa, a quem se serve.

Assim, conforme ensinamento do ilustre Professor Aires F. Barreto, em sua obra ISS na Constituição e na Lei - Dialética, 2003, página 29, conceitua-se serviço como todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).

Pois bem, da análise do contrato social de fls. 22, especialmente o artigo 3o., verifica-se que a companhia Crisco Empreendimentos S/A tem por objeto a realização de empreendimentos relacionados com a exploração comercial de marcas e símbolos esportivos. Em outras palavras, a mesma desenvolve suas atividades lucrativas por meio da exploração econômica de marcas, símbolos e imagens televisivas pertencentes aos clubes esportivos.

O DL 406/68, aplicável à hipótese, estabelece que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço previsto em lei específica.

A Lei 691/84, por sua vez, que trata do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, prevê, em seu art. 8o., incisos LX e LXXIX, o seguinte:

Art. 8. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços:

XLVII - agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos da propriedade industrial, artística ou literária;

LX - diversões públicas:

- 1. Vetado, cinemas, Vetado, auditórios, parques de diversões, táxi dancings e congêneres;*
- 2. bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;*
- 3. exposições, com cobrança de ingresso;*
- 4. bailes, shows, festivais, recitais e congêneres, inclusive*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;

5. jogos eletrônicos;

6. competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do expectador, inclusive a venda de direitos a transmissão pelo rádio ou pela televisão;

7. execução de música, individualmente ou por conjuntos;

LXXIX - locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.

Ora, muito embora o STF, no julgamento do RE 116.121 tenha declarado a ilegitimidade da expressão da locação de bens móveis, contida no item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 (na redação dada pela Lei Complementar 56/87), há que se reconhecer que os serviços prestados pela recorrente não se equiparam a locação.

Não há como respaldar a tese do apelante, vez que há efetivamente entre o clube e a Crisco Empreendimentos S/A a perfectibilização de um contrato bilateral tendente ao oferecimento de um serviço. De um lado, na qualidade de prestador, o autor, e do outro, na qualidade de tomar, o clube.

A empresa, ao captar sociedades esportivas na qualidade de intermediadora que é, presta serviços típicos de divulgação e comercialização dos bens que esses clubes possuem, quais sejam: suas marcas, símbolos, bandeiras, distintivos, imagens televisivas de atletas, etc.

Dessa forma, forçoso reconhecer que a sociedade apelante não está desempenhando uma mera obrigação de dar como faz crer, mas sim, desenvolvendo uma típica obrigação de fazer em relação aos clubes que representa, pois, como visto, o recorrente se obriga a explorar comercialmente as marcas e símbolos esportivos disponibilizados pelos seus clientes. E essa atividade, notadamente, não está equiparada a uma locação, mas sim a um típico trabalho para satisfação de terceiros (serviço).

Enquanto o clube, ao ceder a sua marca para a Crisco Empreendimentos S/A, desempenha uma mera obrigação de dar, hipótese essa que afasta a incidência do ISS por se tratar de locação de bem móvel (licença da marca e símbolos do clube), a Crisco Empreendimentos S/A em relação ao clube e a terceiros exerce típica obrigação de fazer, posto que restou obrigada a desempenhar serviços de exploração comercial dessas marcas e símbolos perante terceiros.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tal atividade gera lucro para si, receita para o clube licenciante, e possibilidade de lucro para outras empresas que queiram se utilizar das marcas e símbolos dos clubes que representa.

No mais, a apelante ao seu considerar licenciante da marca fazendo crer que não desempenha serviços, mas sim locação de bens móveis, incorre em grave equívoco.

A apelante não é propriamente licenciante das marcas e símbolos postos a sua disposição pelos seus clientes. Esta continua ostentando a condição de licenciada, pois, como visto, atua como simples mandatária do clube.

No mais, é certo que a autora não detém a propriedade das marcas que comercializa, motivo pelo qual, ao autorizar que outros o façam pratica serviço típico de exploração comercial (exploração de diversões públicas e agenciamento de marcas) sujeita ao ISS, na qualidade de intermediadora que é (incisos LX e LXVII - Lei 1.194 - de 30 de dezembro de 1987).

Em outras palavras, o clube, ao ceder a sua marca à Crisco Empreendimentos S/A faz um esforço em favor dele próprio, não estando sujeito ao ISSQN. A Crisco Empreendimentos S/A, por sua vez, ao comercializar as marcas de seus clientes na qualidade de intermediadora que é, desempenha um esforço para satisfazer terceiros, circunstância essa geratriz do tributo aqui discutido.

Nessa esteira de raciocínio, muito embora o licenciamento das marcas, símbolos e imagens televisivas de um determinado clube para a Crisco Empreendimentos S/A represente uma obrigação de dar e verdadeira locação de bem móvel, circunstância essa que não gera a incidência de ISSQN, tal não ocorre em relação à licença concedida pela Crisco Empreendimentos S/A a terceiros interessados em veicular essas marcas e símbolos em seus produtos, pois, nesse último caso, a licença não é um fim em si mesmo, mas sim um meio que a Crisco Empreendimentos S/A dispõe para dar consecução aos seus serviços de intermediação, agenciamento de marca e exploração de diversões públicas, cujos fatos geradores encontram-se previstos na legislação tributária municipal.

No mais, cumpre destacar que os bens disponibilizados onerosamente em favor de terceiros pela apelante no desempenho de seu mister pertencem a outrem (clube). Por isso, mostra-se equivocado o entendimento de que tal relação consubstancia uma locação e não um serviço.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por outro lado, o contribuinte não demonstrou efetivamente que o lançamento efetuado pelo Município tenha recaído sobre as atividades não previstas como hipóteses de incidência do imposto ISS, deixando, portanto de comprovar o fato constitutivo do direito invocado, quando tal ônus lhe cabia, ex vi do art. 333, I do CPC.

Desta forma, conclui-se que a atividade desempenhada pela apelante configura efetivamente a prestação de serviço exigida para o fim de incidência do ISS, a uma, porque é prestada a terceiros, a duas, porque se relaciona com bens que não são da sua propriedade.

Destarte, nossos Tribunais Superiores, consolidaram o entendimento segundo o qual a Lista ISS, anexa aos diplomas legais mencionados, apresenta rol taxativo, cujos itens, individualmente considerados, admitem interpretação extensiva. Assim se cabe incidência de ISS sobre agenciamento de propriedade industrial, obras literárias e artísticas, entendendo ser cabível também a incidência de ISS sobre agenciamento de marcas e símbolos esportivos.

Corrobora com esse entendimento, os argumentos esposados na r. sentença de fls. 218/225, os quais passam a integrar o presente voto na forma do permissivo regimental.

Por tais razões, nega-se provimento ao apelo, mantendo-se incólume o decisum vergastado por seus próprios termos e doutos fundamentos (fls. 353/356).

4. Por ocasião do julgamento dos Embargos Declaratórios acrescentou-se:

Os presentes Embargos de Declaração, não obstante se revelem tempestivos, justificando seu conhecimento, não podem ser acolhidos, pois a decisão ora esgrimida não contém contradições e nem omissões, uma vez que na ementa e no bojo do acórdão vergastado há esclarecimento devidamente fundamentado sobre a matéria esgrimida.

A questão que se pretende ver lançado no exame do caso se firma na avaliação procedida pelo Embargado, no sentido de que a Embargante desempenha uma típica obrigação de fazer, em relação ao clube representado, cuja atividade está equiparada a um trabalho de prestação de serviço que objetiva a satisfação de terceiros.

Cumpre ainda, esclarecer que a empresa pratica um serviço típico



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de exploração comercial que se encontra de fato sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme se pode verificar dos termos da Lei 1.194/97.

Ou seja, quando o clube cede a sua marca a Embargante, Crisco Empreendimentos S/A, o faz sem qualquer esforço e proveito dele e, por isso, não se mostra aqui a presença efetiva dos pressupostos autorizadores do ISSQN.

Já na circunstância de a Crisco Empreendimentos S/A comercializar as marcas de seus clientes, na qualidade de intermediária, na verdade, esse ato é específico de um exercício cuja finalidade é satisfazer terceiro e nesse passo vincula-se a incidência do ISSQN.

Nota-se, no entanto, que a idéia não se prende aos termos do artigo 594 do Código Civil, uma vez que não se visa unicamente uma retribuição pelo contrato desempenhado.

Além disso, a embargante não demonstrou concretamente que o lançamento efetuado pelo embargado tenha recaído sobre atividades não previstas naquelas hipóteses de incidência do imposto do ISSQN (fls. 392/393).

5. Afasta-se, de pronto, a assertiva de ofensa ao art. 535, inciso I do CPC (contradição). Veja-se que a ora recorrente postulou a declaração de nulidade do auto de infração e uma de suas ponderações era de que sua atividade não caracterizaria uma *prestação de serviço* ou *obrigação de fazer*. E a sentença e o acórdão impugnados apresentaram a argumentação que entenderam coerente para o fim de afastar essa assertiva, o que, por óbvio, passava pela definição do tipo de atividade desempenhada pela empresa.

6. Inexiste ainda as omissões apontadas. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, naquilo que pareceu suficiente para a solução da controvérsia, sendo certo que julgamento diverso do pretendido não traduz maltrato à norma processual citada (art. 535, II do CPC).

7. Aos Municípios, a Constituição conferiu a competência para a cobrança do ISSQN, *desde que não compreendidos no art. 155, II da Carta Magna*, estando fora do seu âmbito, portanto, as *operações relativas à circulação de*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, e 156, III da CF/88).

8. Para sofrer a incidência do ISS, o *serviço* deve estar incluído na lista de serviços que acompanha a Lei Complementar; em outras palavras, a competência tributária dos Municípios atribuída pela CF está limitada à Lista de Serviços que, em Lei complementar, define quais as hipóteses de incidência.

9. Essa lista, segundo a jurisprudência desta Corte e também do STF, é taxativa, ou seja, não admite a utilização *da analogia* para estabelecer obrigação tributária não prevista em Lei, admitindo-se, no entanto, a interpretação extensiva da cada item, para o fim de alcançar os serviços prestados sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente. A questão restou pacificada nesta Corte, por meio de recurso submetido ao rito do art. 543-C do CPC, conforme se depreende da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. *A jurisprudência desta Corte firmou entendimento 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.*

2. *Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp. 1.111.234/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 08.10.2009).*

10. Nesse mesmo julgamento restou assentado que o *exame de compatibilidade dos serviços efetivamente prestados com aqueles previstos abstratamente na referida Lista deve ser levado a termo pelas instâncias de origem, sendo inviável de ser analisado em sede de Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.*

11. Registre-se, ainda, que a Primeira Seção deste STJ possui



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

entendimento tranquilo de que a *discussão em torno do conceito de serviço para fins de incidência do ISS é de cunho eminentemente constitucional (art. 156, inciso III, da Constituição Federal)*, descabendo a esta Corte, por meio da via recursal eleita, tal apreciação, sob pena de usurpação da competência conferida, tão-somente, ao Supremo Tribunal Federal (AgRg no REsp. 1.191.465/ES, Rel. Min. MAURO CAMPBEL MARQUES, DJe 10.03.2011).

12. Assim, saber se a atividade desenvolvida pela recorrente de uso e exploração de produtos, marcas, imagem e espaços físicos e transmissão televisiva constitui serviço para fins de incidência do ISS é tarefa a ser descortinada pelo Colendo STF.

13. De qualquer forma, a questão que interessa ao caso concreto é outra e diz com o malferimento dos arts. 128 do CPC e 142 do CTN. Segundo a ora recorrente, o Tribunal *a quo* desconsiderou o enquadramento legal conferido pela própria autoridade fiscal às suas atividades, qual seja, de equipararem-se à de *locação de bens móveis*, cuja incidência do ISS já fora afastada definitivamente pelo colendo STF, que editou a Súmula Vinculante 31, segundo a qual *é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS - sobre operações de locação de bens móveis*.

14. Afirma, ainda, que o Judiciário não pode *substituir lançamento realizado*, para reenquadrar as atividades da recorrente em outro item da lista de serviços, como se autoridade fiscal fosse. Aduz que, ao não se ater ao lançamento efetuado e afirmar que a cobrança seria correta, porque a recorrente presta serviços de intermediação e agenciamento de marcas e produtos e não de locação de bens móveis, não se tem dúvidas de que o acórdão recorrido pretendeu substituir o lançamento, fundamentando a exigência em item diverso do indicado pelo Recorrido, em afronta ao art. 142 do CTN, que determina que a atividade de lançamento compete privativamente à autoridade administrativa.

15. Nesse ponto, penso que a insurgência merece acolhimento.

16. Como visto, à exceção do item VII do auto de infração, todas as demais atividades foram equiparadas à locação de bens móveis; nesse contexto, a pergunta que deve ser respondida é a seguinte: pode o Judiciário *corrigir* o lançamento feito pela autoridade fiscal competente, de forma definitiva, para dar *outro*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

enquadramento jurídico ao fato gerador?

17. Diz o art. 142 do CTN:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

18. Vê-se que a autoridade administrativa deve verificar, privativamente, tanto a ocorrência da *hipótese de incidência*, ou seja, a *descrição legislativa de acontecimento ou situação que pode desencadear o nascimento de uma obrigação tributária*, como o *fato imponível*, ou o *fato gerador concreto*, ou seja, aquele emergente da situação singular e que se subsume à hipótese de incidência (ROQUE ANTÔNIO CARAZZA, *O fato gerador da obrigação tributária*, Tratado de Direito Tributário, vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 2011, pág. 118/119).

19. Compete-lhe exclusivamente *tipificar essa realidade ou fenômeno ocorrido concretamente de forma a verificar se ele se subsume fielmente aos elementos da hipótese de incidência*.

20. É por meio desse ato administrativo singular (embora muitas vezes precedido de um procedimento preparatório) que a obrigação tributária se materializa e passa a ser exigível o crédito ali consignado.

21. Assim, retornando ao caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa *reconheceu o fato gerador concreto* para fins de incidência do ISSQN *como sendo uma locação de bens móveis*, embora, *essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual*; todavia, não cabe ao Judiciário *substituir a Autoridade Fiscal*, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso quebra o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o princípio da segurança jurídica.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

22. Esclarecedor, ainda, o art. 146 do CTN, segundo o qual a *mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente é admissível, em relação a um mesmo sujeito passivo quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

23. Merecem destaque os comentários de LEANDRO PAULSEN sobre o princípio da segurança jurídica e o art. 146 do CTN:

Princípio da proteção à confiança. O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outros, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

- A inspiração para a norma transcrita buscou-a o legislador no direito germânico. Em sua nova versão, estampada no art. 176 do Código de 1977 (Abgabenordnung 77), aquela regra, sob o título de proteção da confiança nas hipóteses de anulação e alteração do lançamento (...) tem o seguinte teor: (...) no art. 146, protege-se contra a mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a a um mesmo sujeito passivo, para proteger a boa-fé do contribuinte. A norma do art. 146...complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. RFDT 06/09, dez/03). (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 13a. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, págs. 1.070/1.071).

24. Esta Corte já firmou o entendimento pela inadmissibilidade da alteração do lançamento por erro de direito. Nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. *A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.*

2. *O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo;*

(...)

3. *O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:*

(...).

4. *Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.*

5. *Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.*

6. *Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o erro de fato (que autoriza a revisão do lançamento) e o erro de direito (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

Enquanto o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município X, mas estar consignado como tendo acontecido no Município Y (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

Erro de direito, por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10a. Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer fato, mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior. (Eduardo Sabbag, in Manual de Direito Tributário, 1a. ed., Ed. Saraiva, pág. 707) .

9. *In casu, restou assente na origem que: Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício.*

10. *Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

11. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011)*

25. Assim, se a Autoridade Fiscal enquadrrou a atividade da recorrente como *locação de bens móveis*, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de *validar* o lançamento efetuado.

26. Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso e, nessa parte, dou-lhe parcial provimento para julgar parcialmente procedente o pedido da ação anulatória, cancelando-se as cobranças descritas nos itens 1 a VI do auto de infração, que remanesce, quanto ao mais. Tendo em vista a sucumbência recíproca, determina-se a compensação, por igual, das despesas e dos honorários advocatícios.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2010/0170845-3 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.303.543 / RJ**

Números Origem: 188566320078190001 20070010180725 200800132130 200913518674
201013705638

PAUTA: 27/03/2012

JULGADO: 27/03/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CRISCO EMPREENDIMENTOS S A
ADVOGADO : Nanci Gama e outro(s)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA e outro(s)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. ALEXANDRA COSTA PIRES, pela parte RECORRENTE: CRISCO EMPREENDIMENTOS S/A.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.