

Processo n° 04/379.122/98  
Acórdão n° 7.501  
Sessão do dia 28 de novembro de 2002.

**RECURSOS VOLUNTÁRIO E “EX-OFFICIO” N° 5.758**

Recorrentes: 1º) **LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO S.A.**  
2º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO  
E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Recorridos: 1º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**  
2º) **LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO S.A.**

Relatora : Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO  
HENRIQUES**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

**ISS - PRELIMINAR - CERCEAMENTO DO  
DIREITO DE DEFESA**

*Não configura cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia que, a juízo do julgador, seja considerada prescindível ou impraticável. Inteligência do artigo 37, do Regulamento do Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto n° 14.602/96. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS - PRELIMINAR DE NULIDADE DO  
ARBITRAMENTO**

*Não constitui nulidade, quando o arbitramento da base de cálculo do imposto for realizado de conformidade com as hipóteses e condições previstas no artigo 34 e incisos, da Lei n° 691/84. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS - PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

*Há que ser indeferido reiterado pedido de diligência, destinado à verificação dos valores consignados na autuação, quando nos autos constarem elementos mais do que suficientes para a apreciação do*

*recurso. (Artigo 37, do Decreto n<sup>o</sup> 14.602/96). Pedido indeferido. Decisão por maioria.*

### **ISS - PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**

*Não se acolhe diligência que tenha por única finalidade a apresentação de documentos da empresa revendedora dos títulos, por restar exaustivamente comprovada a legitimidade do arbitramento diante da farta documentação constante do processo. Proposta rejeitada. Decisão pelo voto de qualidade.*

### **ISS - LOTERIA**

*Os valores referentes aos títulos furtados, estragados ou extraviados devem ser deduzidos da base de cálculo arbitrada. Recurso "ex-officio" improvido. Decisão unânime.*

### **ISS - DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE BILHETES DE LOTERIA**

*Os sorteios promovidos pelas sociedades de capitalização são considerados loteria, quando o valor do prêmio líquido excede o capital garantido, constituindo fato gerador do imposto os serviços de distribuição e venda de seus cartões de apostas. Inteligência dos artigos 40 e 41, do Decreto-lei n<sup>o</sup> 6.259/44, combinado com o inciso LXI, do artigo 8<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 691/84, com a redação da Lei n<sup>o</sup> 1.194/87.*

### **ISS - RESPONSABILIDADE**

*As empresas que exploram loterias são responsáveis, na condição de fonte pagadora, pelo imposto devido sobre as comissões pagas a seus agentes, revendedores ou concessionários. Inteligência do inciso V, do artigo 5<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 1.044/87. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

## **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

### **RELATÓRIO**

Adoto o Relatório da Representação da Fazenda, de fls. 268/273 e 274/277, que passa a integrar o presente:

“Trata-se da análise de recursos “ex officio” e voluntário referentes ao Auto de Infração N<sup>o</sup> 82.231, de 01 de abril de 1998.

Com o objetivo de tornar o mais claro possível o presente relatório, os recursos apresentados serão analisados separadamente.

O Auto de Infração N<sup>o</sup> 82.231, de 01 de abril de 1998, corresponde à verificação de que o Contribuinte:

- I) Não recolheu o ISS devido pelas operações efetuadas no período de setembro/93 a fevereiro/98, concernentes a serviços de distribuição e venda de cartões de apostas e sorteios denominados “Telesena” previstos no inciso LXI da Lista Municipal de Serviços introduzida pela Lei 1.194/87, tributados a alíquota de 10% (dez por cento), consoante o item 5, do inciso II, do art. 33, da Lei 691/84, com a redação da Lei 1.513/89. Infringência: Art.44, combinado com o art. 34, incisos I e IV, ambos da Lei 691/84. Penalidade: Art. 51, inciso I, item 5, da Lei 691/84, observado seu § 5.º, alterado pela Lei 1.371/88.
  
- II) Não procedeu à retenção do ISS incidente sobre comissões pagas, no período de setembro/93 a fevereiro/98, a estabelecimentos revendedores autorizados, situados no Município do Rio de Janeiro, concernentes a serviços de agenciamento, previstos no inciso L da Lista Municipal de Serviços introduzida pela Lei 1.194/87, tributáveis até dezembro/94, a alíquota de 10% (dez por cento), e, a partir de janeiro/95, a alíquota de 5% (cinco por cento), conforme o art. 33, inciso II, item 5, da Lei 691/84, observados, respectivamente, as redações advindas das Leis 1.513/89 e 2.277/94. Sendo o débito apurado nos dois itens no valor histórico de R\$ 6.337.186,60 (seis milhões, trezentos e trinta e sete mil, cento e oitenta e seis reais e sessenta centavos), não incluídas as penalidades e acréscimos moratórios, calculado sobre base arbitrada, conforme relatório e Quadros Demonstrativos em anexo, parte integrante desta notificação fiscal. Infringência: Art. 5.º, inciso V, da Lei 1.044/87, observado seu parágrafo único, combinado com o inciso XVII, do art. 7.º, do Decreto 10.514/91, alterado pelo Decreto 12.610/93, e com o art. 34, incisos I e IV, da Lei 691/84. Penalidade: Art. 51, inciso I, item 5, observado seu § 5.º, alterado pelas Leis 934/85 e 1.371/88.

Em sua impugnação, às fls.42/49, apresentada em 04/05/98, a Recorrente alega, em resumo:

- O Município tenta cobrar tributo sobre atividade em que este não incide.
- É uma sociedade de capitalização nos termos do parágrafo único do art. 1.º do Decreto-Lei 261/67 e nos termos do § 2.º do art. 3.º do mesmo diploma legal, a SUSEP é o órgão encarregado da fiscalização dessas operações.
- Submeteu à SUSEP as Condições Gerais e a Nota Técnica Atuarial do Plano à Depósito Único - PU-5, o qual foi aprovado por meio do Processo SUSEP/n.º 001-002875/91 (doc. anexo), e em consequência, passou a emitir os Títulos de Capitalização sob o nome de fantasia de Telesena.
- Emite títulos de capitalização conforme legislação vigente e recebeu do órgão público competente a autorização para o seu lançamento, sendo desprezível a tentativa fiscal de desnaturar o Título de Capitalização, enxergando um suposto “cartão de sorteio”, ou vislumbrando traços de “jogo”, como se vê no auto.
- Os “sorteios” inerentes aos Títulos de Capitalização funcionam como “estímulo psicológico” aos seus portadores, mas não desnaturam a natureza jurídica dos títulos.
- A previsão legal inclui como fatos geradores do ISS a venda de bilhetes de loteria, a de bilhetes de sorteios ou de prêmios, com os quais os títulos de capitalização não se confundem.
- Assim, comprova-se a não incidência do ISS sobre os títulos de capitalização, tornando insubsistente a primeira infração imposta.
- Quanto à falta de retenção do ISS, segunda infração imposta, também se revela improcedente a autuação.
- A disposição legal invocada se refere a pagamentos em favor de “empresas e entidades que exploram loterias e outros jogos permitidos”, e como já expôs, não explora loterias ou jogos permitidos.
- Sabe-se que jogos permitidos são aqueles autorizados pela Leis federais n.º 5.768/71 e n.º 5.864/72, e seria imprescindível que o auto apontasse as autorizações concedidas para que se configurasse a tipicidade, pressuposto de qualquer pretensão tributária.
- O auto também deveria indicar que os beneficiários das comissões recebidas não recolheram o ISS devido, pois se o tributo houvesse sido recolhido, descabido seria exigir sua retenção, já que o ISS teria sido pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal.

- O auto só seria procedente se ficasse demonstrado que o “beneficiário das comissões” não efetuou o pagamento integral do imposto sem considerar a retenção não efetuada, senão se evidenciaria um “*bis in idem*” inadmissível em matéria tributável.
- O arbitramento realizado não se conforma com a lei, por ter sido efetuado contra quem não é sujeito passivo do ISS, e por não ter cumprido o disposto no art. 74, § 3.º, do Decreto 14.602/96, pois o despacho do SR. Diretor da F/CIS-4 é despido de fundamento, impondo-se a nulidade de pleno direito.
- Fora isso, o arbitramento não esclarece pontos fundamentais para que possa defender-se com conhecimento do que foi realizado, tal como a forma pelo qual o Fiscal concluiu que a “receita global dos prêmios” compreende uma receita oriunda do Rio de Janeiro no montante de 7,53% e, como apurou que a receita originada no Município corresponde a 92,12% da arrecadação estadual, o que compromete irremediavelmente o arbitramento.
- O Fiscal diz que “a empresa não dispõe de registros individualizados por filial, ou Municípios, de sua receitas” e que “os números disponíveis em sua escrita comercial se referem ao movimento global da empresa”, e que não existe dispositivo legal que obrigue o Defendente a discriminar os locais de venda de seus títulos de capitalização.
- A receita global do Impugnante indicada no Quadro Demonstrativo I, apresenta equívocos em todos os meses do ano de 1996, e nos meses de novembro/97 a fevereiro/98, protestando pela realização de perícia para verificação de sua receita global no período indicado, contudo, não sendo tal pedido uma admissão à sua sujeição ao tributo ou ao arbitramento.
- Mesmo, para argumentar, admitindo-se o raciocínio do Fiscal, impunha-se deduzir da base de cálculo as Reservas Matemáticas, Administrativas e de Sorteios, de acordo com a Nova Técnica dos títulos, homologada pela SUSEP, e o documento anexado demonstra qual seria a real base de cálculo.
- O Quadro Demonstrativo II, também impede sua defesa plena, pois não informa a quem foram pagas no Município, as comissões apontadas, o que invalida a pretensão de sujeitá-la ao pagamento do ISS sobre base de cálculo equivocada.
- O Defendente demonstrou que é uma empresa de capitalização, não sendo sujeito passivo do ISS por não praticar operações que sejam fato gerador do tributo, não podendo lhe ser aplicado o arbitramento previsto no art. 34, da Lei 691/84.
- Como ensinam Cretella Junior, Seabra Fagundes e Sampaio Doria, que transcreve, nos Estados de direito os agentes do Poder Público só podem atuar dentro dos limites da lei.
- O auto de infração deverá ser considerado insubsistente, se assim não for, a base de cálculo do tributo deve ser alterada nos termos expostos nesta impugnação, protestando

pela realização de perícia e juntada de prova documental necessária.

O Fiscal autuante, por sua vez, informou às fls. 75/81 que:

- O Contribuinte insiste na tese de não incidência do tributo sobre sua atividade, tentativa anterior que se mostrou fracassada no Processo n.º 04/379.614/93, em que foi autuado nos mesmos termos do presente, quanto ao fato gerador e critério de apuração da base de cálculo.
- Por oportuno, junta as fls. 82/97, a argumentação do Fiscal daquela notificação anterior, que discorreu com propriedade e precisão sobre a natureza jurídica e sujeição ao ISS, dos serviços em questão.
- Nesse sentido, juntou as fls. 98/112, cópia do Acórdão do Conselho de Contribuintes relativo ao Processo 04/379.537/93, em que o autuado era a Interunion Capitalização S/A.
- Em relação ao argumento do Defendente relativo ao item II autuado, parece que ele ignora que o objetivo do legislador na imputação da responsabilidade tratada no art. 5.º da Lei 1.044/87, foi assegurar ao Fisco municipal condições eficientes de verificação do recolhimento do tributo devido por atividades caracterizadas pela pluralidade de prestadores, contrapondo-se a reduzidos tomadores daqueles serviços, como ocorre na situação do Autuado e dos contribuintes elencados no art. 5.º citado.
- O legislador inspirou-se no art. 128 do Código Tributário Nacional, optando pela exclusão da responsabilidade do contribuinte originário, já que silenciou sobre sua responsabilidade em caráter supletivo.
- A reivindicação do Autuado não é razoável diante de sua postura ao fornecer informações insuficientes e incompletas que, em duas oportunidades levou a adoção do procedimento de arbitramento da base de cálculo, para viabilizar o lançamento do imposto devido.
- Se a empresa não apresentou os valores das operações, como pretende que se identificasse os revendedores, o respectivo tributo, a ocorrência da retenção ou não e seu efetivo pagamento?
- Quanto à posição do Contribuinte no fornecimento dos dados exigidos, custa crer que não tenha qualquer registro individualizado por município, tendo em vista as seguintes considerações:
  - Os títulos, desde a confecção à venda final, envolvem um sistema de segurança semelhante ao adotado em Banco ou Casa da Moeda, pois trazem um valor intrínseco passível de circulação e de negociação num nível próximo ao do papel-moeda e seu controle físico é importante na medida que gera a responsabilidade de resgate por parte do Autuado, na base de 50% do seu valor,

quando solicitado pelo portador.

- A cada plano lançado, o lote de títulos está sujeito à situações que podem acarretar prejuízo tais como extravio, roubo e outros imprevistos, o que gera a necessidade de controle físico visando identificar a quantidade envolvida e a respectiva numeração para evitar os resgates indevidos e, logicamente, cada revendedor deve, periodicamente, prestar contas das vendas efetuadas.
  - As necessidades gerenciais envolvem a determinação do volume de títulos de cada plano e a otimização da alocação das cotas de cada revendedor, de cada município, de cada região, assim como, a possibilidade de falsificação dos títulos, e os resgates não reclamados que revertem em favor da empresa, também envolvem tal determinação.
- Tendo a empresa usado os mesmos argumentos e questionado o lançamento por arbitramento anteriormente efetuado durante o procedimento fiscal em 1993, não entende como ela não atentou para a necessidade de controlar, a partir de então e preventivamente, o movimento de vendas neste município.
  - Como entender que a empresa permanecesse por mais quatro anos “sem ter idéia” da participação do Município do Rio de Janeiro em suas vendas globais, se no curso daquele processo considerou exacerbados os números lançados, sem contudo, apresentar dado concreto em contrário.
  - Isso só reforça a convicção de que os números lançados, tanto em 1993 quanto na notificação discutida, são mais benevolentes que os reais, e os critérios adotados no arbitramento, estão definidos com precisão e clareza no relatório de fls. 11/12, e anexos, autorizado em despacho fundamentado pela Divisão.
  - Quanto aos equívocos nos quadros demonstrativos relativos ao exercício de 1996, apontados pelo Defensor, junta os respectivos balancetes as fls. 113/153, que esclarecem a questão. E, a respeito dos meses de novembro/97 e fevereiro/98, devem ser lidas as considerações de fl.12, e observado o quadro demonstrativo de fl.33.

Em 30/10/2000, às fls.185, o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer de fls.158/178, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e alterou os itens I e II, ano de 1996, conforme Quadros Demonstrativos I e II de fls.180/181 e 182/184, respectivamente, mantidos os demais termos do Auto de Infração N<sup>o</sup> 82.231/98.

**RECURSO “EX OFFICIO”**

O recurso “*ex officio*” versa, portanto, sobre a redução dos débitos registrados nos itens I e II, ano de 1996, cujos novos quadros demonstrativos adotados pelo Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários encontram-se às fls. 180/181 e 182/184, respectivamente.

### ***RECURSO VOLUNTÁRIO***

Em 02/04/01, às fls.217/223, a Recorrente apresenta recurso voluntário no qual alega, em resumo que:

- O cerne da questão submetida a esse Colegiado reside em saber se a Fazenda Municipal pode descaracterizar o que autoridade competente, no exercício regular de suas atribuições, conceituou como “Título de Capitalização” .
- A Recorrente é uma sociedade de capitalização, assim consideradas as que, nos termos do parágrafo único do artigo 1º do Decreto Lei 261, de 28.2.67, “tiveram por objetivo fornecer ao público de acordo com planos aprovados pelo Governo Federal, a constituição de um capital mínimo perfeitamente determinado em cada plano, e pago em moeda corrente em um prazo máximo indicado no mesmo plano, a pessoa que possuir um título, segundo cláusulas e regras aprovadas e mencionadas no próprio título” .
- Nos termos do mesmo diploma legal, a SUSEP ( Superintendência da Seguros Privados) é o órgão encarregado da fiscalização das operações das sociedades do ramo ( artigo 3º, § 2º).
- Em cumprimento ao seu objetivo social e nos estritos termos da legislação em vigor, a Requerente submeteu à SUSEP as Condições Gerais e a Técnica Atuarial do Plano à Depósito Único - PU-5, o qual foi aprovado pelo referido órgão competente ( SUSEP), através do processo SUSEP/ n º 001-002875/97 ( doc. Juntado à impugnação). Em consequência, a Recorrente passou a emitir os Títulos de Capitalização aprovados pela autoridade competente, sob o nome de fantasia de Telesena.
- A Recorrente emite títulos de capitalização nos exatos termos da legislação vigente, tendo recebido do órgão público competente a autorização necessária para o seu lançamento, sendo despicienda qualquer tentativa fiscal de pretender desnaturar o Título de Capitalização para nele enxergar um suposto “cartão de sorteio” , como se vê do auto e da referida decisão recorrida. Não há como pretender decompor a natureza jurídica de um título de Capitalização, que é objeto de definição legal, para nele tentar



vislumbrar traços de “jogo” para, assim exercer o poder de tributar. Os “sorteios” que são inerentes aos Títulos de Capitalização funcionam tão somente como “estímulo psicológico” aos portadores dos títulos, - como em todos os Planos similares - mas não desnaturam, como parece cristalino, a natureza jurídica do Título de Capitalização.

- A previsão legal, como se colhe de seu texto, apenas inclui como fatos geradores do ISS a venda de bilhetes de loteria, o que obviamente não é o caso, a de bilhetes de sorteio ( v.g., rifas) ou de prêmios ( como, v.g., aqueles que dependem de autorização de órgão federal competente), com os quais não se confundem, de nenhum modo, os títulos de capitalização.
- Parece clara, assim a não incidência do ISS no tocante aos títulos de capitalização, daí se seguindo que a referida decisão recorrida deve ser reformada e julgado insubsistente o auto, quanto à primeira infração irrogada.
- Por outro lado, é tranqüilo, em Direito Administrativo, que os atos praticados por autoridade competente no exercício regular de suas atribuições produzem os seus regulares efeitos enquanto não desconstituídos por autoridade superior ou pelo Poder Judiciário, sendo certo que o ato administrativo da SUSEP permanece incólume, produzindo os efeitos, como é notório.
- Não pode a Fazenda Municipal, no afã de incrementar a sua receita, pretender invalidar o ato administrativo praticado por autoridade competente de outro nível, federal, para dele extrair efeitos contrários àquele que lhe emprestou a autoridade competente.
- A referida decisão recorrida, após sumariar as razões da impugnação formulada pela Recorrente, refere-se à “promoção” do Sr. Fiscal autuante, na qual merecem destaque as seguintes afirmações:
  1. a de que o Conselho de Contribuinte já teria se pronunciado em caso similar, de interesse da Interunion Capitalização S.A.( fls.. 162), o que é contraditório com o afirmado às fls. 159, segundo o qual os títulos denominados “Telesena” tiveram a incidência do ISS “ratificada em recente decisão do Conselho de Contribuintes desta Secretaria” ; a afirmação de fls. 159 não condiz, d.v., com a realidade, uma vez que o Conselho não se pronunciou sobre a Telesena, como é de fácil constatação.
  2. que o legislador municipal ( Lei 1044/87, art.5<sup>o</sup>) teria optado “pela exclusão da responsabilidade do contribuinte originário, já que silenciou sobre sua responsabilidade em caráter supletivo” - fls.163.
- O sujeito passivo da obrigação tributária é sempre a pessoa, física ou jurídica,

beneficiária do rendimento, o que é uma verdade apolítica; tão somente para facilitar a arrecadação é que o CNT atribui a responsabilidade pelo recolhimento, na fonte, do tributo, a outra pessoa, a pagadora, mas não exonera o beneficiário de sua sujeição passiva, permanecendo ele como o contribuinte de direito. Se assim é, a circunstância de a Recorrente não ter efetuado a retenção supostamente devida não exonera o beneficiário do dever de pagar o Imposto Sobre Serviço sobre as comissões que tenha recebido. A própria Lei invocada pelo Sr. Fiscal - Lei 1044/87 - dispõe expressamente que:

*“o enquadramento de determinada empresa como responsável pelo pagamento do imposto devido por outro não elide a responsabilidade destas últimas, que subsistirá em caráter supletivo” - art. 1º, parágrafo único.*

- Deve ser considerado, outrossim, que o Sr. Fiscal assevera que “as vendas foram feitas através das agências da ECT” (fls.171), o que demonstra ser do conhecimento da autoridade municipal quem foi o beneficiário das comissões pagas pela Recorrente, ou seja, quem é o sujeito passivo da obrigação tributária. Nestas condições, caberá ao Fisco cobrar da ECT as comissões recebidas, tanto mais que o próprio Sr. Fiscal teve conhecimento das quantias recebidas, como se vê do item 3 de seu pronunciamento às fls. 171.
- A referida Decisão recorrida abona o procedimento do Sr. Fiscal e envereda pelo exame do que lhe parece deva caracterizar *in* Título de Capitalização (fls.165-169). Em outras palavras, tenta substituir o critério da autoridade competente para autorizar a comercialização de Títulos de Capitalização - a SUSEP - por critérios próprios, como se fosse possível que autoridade municipal tivesse competência para desfazer os efeitos regulares de ato administrativo praticado por autoridade a quem a lei delegou poderes para regulamentar a matéria, como já foi acentuado.
- No tocante ao arbitramento realizado, o qual foi impugnado pela Recorrente por desatender ao disposto no art. 74, § 3º, do Decreto 14602/96, a referida decisão peca por duas razões essenciais:
  1. quanto à afirmação de que a Recorrente é sujeito passivo da obrigação tributária - hipótese em que o arbitramento pode ser realizado - pela simples razão de que não há incidência do ISS, como se expôs, o que afasta sua sujeição passiva;
  2. quanto à afirmação de que o despacho autorizado do arbitramento foi fundamentado, basta a leitura do despacho de fls.11 para se verificar que o Sr. Diretor não fundamentou o despacho, sendo certo que a concisão sem fundamentação própria, aplaudida na referida decisão, não se compadece

com a exigência legal, sendo imperioso que se fundamentasse corretamente as razões pelas quais autorizava o arbitramento. Não é demais registrar que a autoridade superior não é chanceladora, ou carimbadora, de sugestões de subordinado, cabendo-lhe examinar, cuidadosamente, a pretensão, sob pena de a finalidade da norma ser esvaziada, tornando-se mera exigência burocrática.

- A referida decisão também rejeita a alegação da Reclamante de que “não existe disposição legal que a obrigue a discriminar os locais de venda de seus títulos de capitalização”, invocando o art.170, do Decreto 10514, mas, como, sustentou o Sr. Fiscal, “considerando que as vendas formais feitas através das agências da ECT” fls. 171, é evidente que a Recorrente não efetuava vendas em diversos estabelecimentos seus, mas eram elas realizadas por terceiro, a ECT, o que demonstra, às completas, a base fática que conduz à não aplicação do disposto no art.34, I, da Lei 691/84, invocada às fls. 172.
- No tocante à base de cálculo utilizada na referida decisão recorrida (fls. 173) também é ela incorreta, uma vez que não foram consideradas as Reservas Matemáticas, Administrativas e de Sorteios, tudo de acordo com a Nota Técnica dos Títulos, devidamente homologada pela SUSEP. Ainda uma vez, a ilustre autoridade pretende sobrepor o seu entendimento quanto a provisões que devem ser admitidas (fls. 174/175) em contraposição ao entendimento da autoridade competente, a SUSEP.
- Quanto à negativa de perícia - meio de prova expressamente requerido pela Requerente às fls.6 de sua impugnação - as razões de seu indeferimento são inconsistentes (fls. 175), valendo registrar que está confessado que o Sr. Fiscal tomou por base a “média das receitas”, como acentuando, tal recurso somente pode ser utilizado pelo Fisco quando haja impossibilidade de apuração dos elementos capazes de mensurar corretamente a base de cálculo, o que, na hipótese, não ocorria e poderia ser esclarecido pela perícia. O cerceamento de defesa é manifesto, d. v.
- No que tange à responsabilidade tributária, à qual a decisão recorrida também examina às fls.176, e sem embargo do que já foi realçado, verifica-se que a douta autoridade equivocou-se ainda uma vez ao sustentar que “O fato de haver ou não recolhimento feitos pelos concessionários, não altera o lançamento, não altera o lançamento feito pelo Fiscal” .
- Ou seja, mesmo tenham os chamados “concessionários” recolhido o tributo, este também seria devido pela Recorrente, em inaceitável bis in idem. Em outras palavras, o tributo sobre o mesmo fato gerador seria cobrado duas vezes, a primeira de quem deveria reter o imposto e não o fez e, a segunda, de quem efetivamente o pagou.
- A decisão afirma, peremptoriamente, que “o ISS não retido se refere as comissões

pagas à ECT” - fls.177, o que faz certo a ciência da Fazenda quanto ao beneficiário das comissões, sendo cristalino que somente ela poderia apurar se aquele, sujeito passivo da obrigação, recolheu o tributo que deveria ter sido retido; pretender o inverso é reclamar a produção de prova “ diabólica ” , pois não pode a Recorrente devassar a contabilidade da ECT e verificar se a mesma recolheu, ou não, o tributo, ao contrário da Fazenda, que está investida dos poderes de fiscalização exatamente para hipóteses como nortear o procedimento de pessoa jurídica de direito público, escudar-se na cômoda situação de pretender cobrar tributo de responsável tributário sem averiguar o que lhe compete, ou seja, se a contribuinte recolheu ou não o imposto, se não o fez, cobrar o que julgar devido e impor à Recorrente a multa eventualmente cabível.

Finalmente, a Recorrente requer provimento ao recurso para julgar insubsistente o auto lavrado em face da não incidência do tributo sobre Planos de Capitalização. Se assim não for considerado, o que se admite apenas para argumentar, requer que o recurso seja provido, quanto à parte do auto, em razão da nulidade do arbitramento procedido, mas, se também não o for, o requer provimento pelo reconhecimento de cerceamento de defesa consistente na não realização da perícia requerida na impugnação. Em razão do princípio da eventualidade, e também tendo em vista a possibilidade de não acolhimento do recurso para os fins antes mencionadas, o que também só é admitido para argumentar, a Recorrente requer provimento para a declaração de que ela não pode ser responsabilizada pelo não pagamento de tributo que, se devido, seria de responsabilidade da ECT, beneficiária do rendimento e assim sujeito passivo da obrigação tributária.”

A douta Representação da Fazenda manifesta-se no sentido de ser julgada improcedente a pretendida nulidade do arbitramento, e de não configurar cerceamento de defesa o indeferimento de perícia que, a juízo do órgão julgador, seja considerada prescindível ou impraticável, propugnando, no mérito, pelo improvimento dos recursos "ex officio" e voluntário.

A Recorrente, insistindo na alegação de não ser contribuinte do ISS, vem, através da petição de fls. 292/301, e anexos de fls. 302/398, requerer a realização de diligência para "cabal comprovação do desacerto dos números apresentados pela fiscalização ou ainda que seja observado no refazimento dos cálculos, o percentual de 50,59% apontado pela ECT para suas vendas no Município do Rio de Janeiro e não os 92,13% encontrados pela fiscalização em seu arbitramento".

A Representação da Fazenda, apreciando a solicitação, e ratificando integralmente sua manifestação anterior, pronuncia-se às fls. 400/401, que, caso este Conselho considerar necessária a realização de diligência para a verificação dos valores consignados na autuação, seja a mesma efetuada, de preferência, pelo próprio Fiscal de Rendas autuante, junto à EBCT.

É o relatório.

## **VOTOS VENCEDORES**

### ***PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO***

#### ***PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA - CONTRIBUINTE***

#### ***PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA Conselheiro SANDRO MACHADO DOS REIS***

#### ***MÉRITO***

#### ***Conselheira RELATORA***

De início, examinando as preliminares suscitadas pela Recorrente, de cerceamento do direito de defesa, em vista de a autoridade de primeira instância haver indeferido o pedido de perícia, bem como de nulidade do arbitramento, pelo não atendimento ao disposto no parágrafo 3º, do artigo 74, do Decreto nº 14.602/96, verifica-se carecer de qualquer amparo a pretensão da Recorrente, razão pela qual voto pela REJEIÇÃO das mesmas, com fundamento na legislação de regência.

Com relação à primeira preliminar, esclarece a Representação da Fazenda, às fls. 288, que antes da lavratura do Auto de Infração em questão, foram lavrados quatro Autos de Infração (fls. 24/27), em função do não atendimento de quatro das seis intimações não atendidas (fls. 18/23).

Desse modo, não se conseguindo obter da Recorrente os elementos necessários à fiscalização, não se compreende que se pudesse, após a realização de uma perícia, conseguir os dados solicitados, sendo, por isso, promovido o lançamento de ofício mediante o arbitramento da base de cálculo do imposto, de conformidade com o artigo 34, da Lei nº 691/84, combinado com o parágrafo 3º, do artigo 74, do Regulamento do Processo Administrativo Tributário.

No tocante ao arbitramento da base de cálculo do imposto, vale repetir a argumentação constante do parecer da douta Representação da Fazenda, às fls. 283/287, que bem esclarece a questão.

"Deve ser registrado que a Recorrente é contumaz no não atendimento dos dispositivos legais da Lei nº 691/84: não escritura nem discrimina as receitas com incidência do ISS além de não apresentar à fiscalização os dados e documentos necessários a tal levantamento, mesmo já tendo sido autuada anteriormente, através do Auto de Infração nº 62.095, de 17/11/93 (Processo nº 04/379.614/93). Nesta autuação anterior, foram constatadas as mesmas infringências da autuação inicial, acrescidas do extravio de livros fiscais.

Registre-se que, antes da lavratura do Auto de Infração em questão, foram lavrados os Autos de Infração n<sup>o</sup>s: 82.223, 82.224, 82.226 e 82.229 (fls. 23/27), todos por não atendimento das intimações n<sup>o</sup>s: 17.419, 17.423, 17.424 e 17.428 (fls. 19/22). Frise-se que, também, não foram atendidas as intimações n<sup>o</sup>s:17.412 (fls. 18) e n<sup>o</sup> 17.431 (fls. 23).

No arbitramento da base de cálculo do ISS utilizada no Auto de Infração em questão, foi adotado o mesmo critério utilizado na autuação anterior (Auto de Infração n<sup>o</sup> 62.095 de 17/11/93 - Processo 04/379.614/93), em função de o modo de operação do contribuinte e a legislação aplicável não terem sofrido alterações.

Na presente autuação, em função da Recorrente não ter fornecido os demonstrativos de faturamento global referente aos períodos de setembro/93 a dezembro/93 e de outubro/97 a fevereiro/98, foi utilizada como base inicial do arbitramento a média das receitas obtidas nos demais meses de cada exercício respectivo, conforme demonstrado nas observações constantes das planilhas que integram o presente processo.

No relatório de arbitramento confeccionado em 1993, juntado ao presente processo às fls. 12/17, há detalhada memória de cálculo que explica, de forma inequívoca, como o Fiscal autuante chegou aos percentuais utilizados no arbitramento. Abaixo está transcrito trecho deste relatório, onde é esclarecido como foi concluído que a "receita global dos prêmios" compreende uma receita oriunda do Rio de Janeiro no montante de 7,53%, e como foi apurado que a receita originada no Município corresponde a 92,12% da arrecadação estadual:

.....

Não procede, também, a alegação da Recorrente de que o arbitramento é nulo pelo fato do despacho do Sr. Diretor da F/CIS-4, não estar fundamentado, em descumprimento ao disposto no art. 74, § 3<sup>o</sup>, do Decreto n<sup>o</sup> 14.602/96, abaixo transcrito:

.....

O despacho do Sr. Diretor da F/CIS-4, feito às fls. 11, deste relatório, apesar de conciso, contém o fundamento exigido no dispositivo legal citado, uma vez que, ao adotar integralmente o relatório de arbitramento apresentado pelo Fiscal autuante, ele não só considera válidos os critérios propostos como, também, concorda com a sua fundamentação legal, qual seja, o art. 34, incisos I e IV, da Lei 691/84.

A Recorrente possui outros estabelecimentos, além do situado no Município do Rio de Janeiro. Em sua contabilidade, entretanto, não é possível a identificação das receitas de venda da TELESENA neste Município. O artigo 170 do Decreto 10514/91 dispõe:

.....

O não atendimento, por parte da Recorrente, do dispositivo legal acima transcrito não deixou outra opção ao Fiscal autuante a não ser a de elaborar e submeter ao Diretor da F/CIS-4 proposta de arbitramento da base de cálculo do ISS, à luz do disposto no art. 34, I e IV, da Lei 691/84, abaixo transcrito:

.....

A parecerista da F/CRJ analisou os balancetes de fls. 113/153, referentes a 1996, fornecidos pelo Contribuinte e juntados pelo Fiscal, e que serviram para o cálculo da receita global. Verificou, então, que a comparação das Receitas Globais de Prêmios resultantes da diferença entre Débitos e Créditos constantes destes balancetes e as lançadas no Quadro Demonstrativo I, estão corretas e de acordo com a Instrução Normativa SMF n<sup>o</sup> 02, de 31/10/90, que foi feita tendo em vista as disposições do art. 81 do Decreto 2.979/81, Regulamento do ISS à época da autuação.

Esta Instrução Normativa dispõe:

.....

A Recorrente alega, também, que o Fiscal deveria deduzir da base de cálculo as Reservas Matemáticas, Administrativas e de Sorteios, de acordo com a Nota Técnica dos Títulos, homologada pela SUSEP, e anexa a um "Mapa de Conferência do Quadro Demonstrativo I", às fls. 52/53, onde demonstra a base de cálculo que considera a real.

Já foi demonstrado que, à luz da legislação vigente, a base de cálculo em tela é a receita auferida com a comercialização dos cartões da "TELESENA", deduzidos, apenas, dos prêmios distribuídos aos apostadores e dos títulos que não foram comercializados por estarem estragados, por terem sido roubados, por terem sido extraviados ou por terem sido devolvidos. A parecerista da F/CRJ obteve, através da Internet, o Balanço de 06/99 da Recorrente (fls. 155/157), no qual está claro que as Reservas Matemáticas, Administrativas e de Sorteios são Provisões Técnicas.

Sérgio de Iudícibus, em Contabilidade Introdutória (Editora Atlas - 7<sup>a</sup> Edição, pg. 236), define provisões:

*"As provisões podem ser consideradas como verdadeiros elementos subtrativos do ativo (caso da depreciação acumulada e da provisão para devedores duvidosos) ou como verdadeiros passivos (caso da provisão para indenizações trabalhistas). Neste último caso, trata-se sempre de **obrigação de vencimento aleatório**" (grifo nosso)*

Se por um lado os princípios contábeis endossam a farta utilização de provisões, por outro, a legislação tributária é extremamente rígida quanto à dedutibilidade de valores

contabilizados como provisões de despesas ou custos. Enquanto a ciência contábil preocupa-se em registrar o que aconteceu e o que provavelmente acontecerá, dando ao administrador da empresa condições de avaliação de desempenho e de tomada de decisões, a legislação tributária tem o encargo de definir, com precisão e clareza, não só a natureza como também o momento exato de ocorrência do fato gerador, não podendo, neste último caso, lidar com situações cujo aspecto temporal seja imprevisível ou aleatório. Esta é a razão pela qual a legislação tributária municipal vigente não permite que valores provisionados, a qualquer título, sejam deduzidos da base de cálculo do ISS.

Pode-se concluir, portanto, que a utilização dos valores provisionados, com deduções da base de cálculo do ISS, só será possível após os lançamentos contábeis a débito de despesas e respectivo crédito de provisões ou, mais especificamente, só são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do ISS as despesas com pagamento de prêmios efetivamente ocorridas.

Resta comprovado, portanto, que foram atendidas as disposições do Art. 74, § 3º, do Decreto 14.602/96, sendo totalmente improcedente a alegação de nulidade feita pela Recorrente, seja pela concisão do despacho do Diretor da F/CIS-4 que acatou o relatório de arbitramento proposto pelo Fiscal autuante, seja pelos critérios de arbitramento minuciosamente detalhados no referido relatório."

A conversão do julgamento deste recurso em diligência, proposta pelo Conselheiro SANDRO MACHADO DOS REIS, não merece prosperar, uma vez que a apresentação das DECLANs da empresa agenciadora dos títulos (EBCT), dos exercícios correspondentes aos da autuação, certamente não trará novos subsídios capazes de comprometer o arbitramento efetivado pela fiscalização, diante da farta documentação constante do processo, retardando, por outro lado, a cobrança do crédito tributário reclamado na inicial.

Quanto ao recurso "*ex-officio*", interposto pelo Coordenador da CRJ, por haver reduzido os débitos registrados nos itens I e II, ano de 1996, NEGO PROVIMENTO, vez que tal procedimento se apresentava correto por não terem sido deduzidos no item I, do lançamento impugnado, os valores referentes aos títulos furtados, estragados ou extraviados, consignados no Quadro Demonstrativo de fls. 179. Ressalte-se que os valores constantes do item II foram obtidos a partir daqueles registrados no item I, razão de ter sido procedida a correção também dos valores do item II, da autuação.

Insistindo a Recorrente em seu inconformismo com a cobrança do ISS apresenta, às fls. 292/298, um trabalho de levantamento das vendas dos bilhetes da "TELESENA", realizado pela empresa WS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., estabelecida em Rio Bonito., tendo sido juntados aos autos somente uma amostra do mesmo, referente aos concursos NATAL/97 e VERÃO/98.

A tabela apresentada às fls. 304 conclui que o Estado do Rio de Janeiro respondeu, aproximadamente, por 9% das vendas nacionais, percentual este superior ao utilizado no arbitramento - 7,53%. Além disso, encontram-se divergências nos demonstrativos constantes do referido trabalho, consignando valores diversos relativamente à colocação,



distribuição e venda de bilhetes no Estado do Rio de Janeiro.

Desse modo, como bem enfatiza a Representação da Fazenda, a par das inconsistências mencionadas, não se pode garantir que os relatórios apresentados correspondem à totalidade das operações realizadas, sendo, portanto, flagrante a imprestabilidade do levantamento efetuado pela empresa em questão, para fins de determinação da base de cálculo do ISS.

Diante disso, o pedido de diligência, visando ao arbitramento de um novo percentual referente à participação do Rio de Janeiro nas vendas realizadas no Estado do Rio de Janeiro, ratificado na petição de fls. 418/419, em vista da "possibilidade de ser identificada a verdadeira base de cálculo do imposto supostamente devido, espancando toda e qualquer dúvida porventura existente quanto aos aspectos valorativos do tributo", não merece ser acolhido, não só pela falta de confiabilidade de documentação apresentada pela Recorrente como, também, pelo fato de o procedimento ter por finalidade retardar o julgamento do litígio.

As argumentações oferecidas pela Recorrente, contrárias à incidência do ISS sobre suas atividades também não devem prosperar, motivo pelo qual NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário, fazendo parte integrante desta decisão, as fundamentações inseridas no parecer da Representação da Fazenda, às fls. 278/283 e 289/290, adiante transcritas:

"Embora a Recorrente afirme que emite Títulos de Capitalização sob o nome de fantasia de "TELESENA", e que recebeu do órgão público competente, por meio do Processo SUSEP n.º 001-002875/91, a autorização para o seu lançamento, será demonstrado que a "TELESENA" NÃO É TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO, mas sim uma modalidade de loteria, havendo, portanto, a incidência do ISS, conforme previsto no inciso LXI do art. 8.º da Lei 691/84, alterado pela Lei 1.194/87, abaixo transcrito:

.....

No mercado financeiro, há dois mecanismos simétricos ou inversos: a capitalização e o financiamento.

Na capitalização, o cliente da instituição financeira realiza uma poupança forçada, através de depósitos periódicos de determinado valor, sendo o montante poupado remunerado por uma taxa de juros  $x$ . Há na capitalização, também, a possibilidade de recebimento antecipado do montante pactuado para a poupança, através de sorteio. Como veremos adiante, a legislação previa que, nos casos de sorteio, o montante recebido pelo cliente não poderia ser superior a duas vezes o valor garantido de resgate - montante poupado acrescido dos juros remuneratórios pactuados.

No financiamento, o cliente da instituição financeira toma dinheiro emprestado, e paga através de prestações periódicas o montante recebido, acrescido de uma taxa de juros  $kx$ , onde  $k > 1$ .

Desta forma, as instituições financeiras captam dinheiro a um custo  $x$  e vendem este dinheiro a um custo  $kx$  (onde  $k > 1$ ), obtendo seu lucro em função de a taxa cobrada dos clientes que tomam dinheiro emprestado ser muito maior do que a taxa paga aos clientes que depositam seu dinheiro na instituição, sob a forma de títulos de capitalização. O ISS não incide, obviamente, sobre estas duas modalidades de operações financeiras.

Vejamos como Orlando Gomes em "Contratos", ed. Forense, 12<sup>a</sup> edição, p.401, define contrato de capitalização:

*"Pelo contrato de capitalização, uma das partes paga a outra contribuições periódicas para receber, em prazo estipulado, determinado capital, cujo pagamento pode ser antecipado mediante sorteio".*

Nesta mesma linha se encontra o Estatuto Social da Liderança Capitalização S.A., no art. 3<sup>o</sup>, às fls. 61:

*"A Sociedade tem por objeto assegurar aos possuidores dos títulos que emitir, o pagamento de um capital mínimo perfeitamente estabelecido, em moeda corrente, dentro do prazo mínimo preestabelecido, em valor superior à soma dos prêmios pagos durante a vigência dos títulos".*

O exame das condições contratuais contidas no título "TELESENA", conforme fls. 14 do processo 04/379.614/93, demonstra que a regra de atualização estipulada e o valor do prêmio distribuído por sorteio, torna tais títulos semelhantes às loterias: o valor a ser resgatado, 12 (doze) meses após o início de vigência, corresponde **a apenas metade do valor de aquisição do título**, atualizado mensalmente pela TR (Taxa Referencial de Juros), acrescidos de juros de 6% ao ano, sendo o valor dos prêmios igual a **60.000 vezes o valor da aquisição**.

Andou bem o Fiscal de Rendas autuante, em sua análise sobre a motivação dos compradores dos bilhetes da "TELESENA", abaixo transcrita:

*"Ora, a atualização pela TR, acrescido de juros de 6% ao ano, é o que há de mais básico em termos de remuneração de capital. É, inclusive, a forma de atualização dos depósitos em cadernetas de poupança, a aplicação financeira mais utilizada entre a faixa mais carente da população.*

*Dessa forma, o que motivaria um "investidor" a fazer uma aplicação dessas, em que, após doze meses de carência, só é permitido o resgate de metade do capital corrigido? Somente os sorteios realizados por estas empresas.*

*Todavia, como vimos anteriormente, os sorteios genuinamente ligados aos títulos de capitalização previam apenas a antecipação do capital garantido. Nestas condições, se assim ocorresse, no caso da "TELESENA", os sorteios realizados não aumentariam o interesse por esses títulos, já que, a antecipação de um resgate de apenas metade do valor*

*aplicado corrigido, não os tornaria uma boa aplicação.*

*No caso das cartelas "TELESENA", o prêmio distribuído por sorteio é de 60.000 vezes o valor de aquisição (vide fls. 14).*

*Aí está exatamente a combinação que tornou esta operação um bom negócio, preço irrisório dos "títulos" (como os preços de um bilhete de loteria) e prêmios milhares de vezes superiores aos valores pagos (também semelhantes aos prêmios oferecidos pelas loterias)".*

O Decreto n<sup>o</sup> 22.456, de 10 de fevereiro de 1933, que regulou as sociedades de capitalização, em seu art. 46, dispôs:

*"Art. 46. Os títulos de capitalização comportando a eventualidade de um reembolso antecipado, por sorteio, a proporção dos títulos assim reembolsados deve ser garantida nos próprios títulos, de acordo com o plano aprovado. **Em nenhum caso poderão os títulos sorteados ser reembolsados por importância superior ao dobro do capital garantido na expiração do contrato, nem inferior a esse capital**". (grifo nosso).*

Está claro que o Regulamento da Capitalização previa o limite de no máximo duas vezes o valor do capital garantido (valor atualizado de suas contribuições) para as importâncias distribuídas por meio dos sorteios pelos títulos de capitalização. Só que as importâncias distribuídas por meio de sorteios pela "TELESENA", que é de **60.000 vezes o valor de aquisição**, excede muito este limite previsto.

A comparação da definição de loteria dada pela legislação com as características da "TELESENA" demonstra que sua emissão por uma empresa que a denomine Título de Capitalização é, na verdade, uma distribuição e venda de cartões de apostas e sorteios. Senão vejamos.

O Decreto-lei n<sup>o</sup> 6.259, de 10 de fevereiro de 1944, que regulou o serviço de loterias, em seus arts. 40 e 41, dispôs:

*"Art. 40. Constitui jogo de azar passível de repressão penal, a loteria de qualquer espécie não autorizada ou ratificada expressamente pelo Governo Federal.*

*Parágrafo único. **Seja qual for a sua denominação e processo de sorteio adotado, considera-se loteria, toda operação, jogo ou aposta para obtenção de um prêmio em dinheiro ou em bens de outra natureza, mediante colocação de bilhetes, listas, cupões, vales, papéis, manuscritos, sinais, símbolos, ou qualquer meio de distribuição de números e designação dos jogadores ou apostadores.***

*Art. 41. Não se confundem na disposição do artigo anterior:*

.....  
*e) os sorteios das sociedades de capitalização, feitos **exclusivamente** para amortização do capital garantido. (grifos nossos)*

Portanto, à luz dos dispositivos legais acima transcritos, os sorteios promovidos pelas sociedades de capitalização só não são considerados loteria, quando realizados, **exclusivamente**, para amortização do capital garantido. Contudo, os sorteios promovidos pelo Impugnante com o objetivo de distribuir aos portadores dos cartões contemplados, a quantia de **60.000 vezes o valor de aquisição**, não guardam assim, nenhuma relação com o capital garantido, qual seja, o valor atualizado previsto para o reembolso, o que enquadra, por força de lei, os cartões da "TELESENA" como loteria.

Quanto à afirmação do Impugnante de que emite Títulos de Capitalização sob o nome de fantasia de "TELESENA", e que recebeu do órgão público competente, por meio do Processo SUSEP/Nº 001-002875/91, a autorização legal para o funcionamento do negócio, há que se registrar que, curiosamente, neste mesmo processo existe um parecer, elaborado por determinação da Subprocuradora Geral da SUSEP, de autoria da Procuradora da SUSEP Maria Lia Lima de Freitas. Em tal parecer, citado pelo Fiscal autuante no processo 04/379.614/93, a conscienciosa Procuradora considera como jogo ou aposta, contratos de sorte como o da "TELESENA". Abaixo está transcrito o trecho final deste parecer:

*"Reafirmamos, em conclusão, que confundir capitalização com loteria e transformar o sorteio em finalidade do contrato desserve a atividade e que à SUSEP compete inibir o desvio de finalidade do sistema que, precipuamente deve ser direcionado para a previdência e a economia popular.*

*À consideração de Vossa Senhoria, propondo o reexame da matéria com vistas à anulação do ato de aprovação, firmado pelo Superintendente às fls. 30 deste processo".*

Deste modo, se a SUSEP aprovou e autorizou o funcionamento da Liderança Capitalização S.A., se desvirtuando da sua competência de inibir o desvio de finalidade das entidades de capitalização, ou se o Governo Federal autorizou, ratificou ou reprimiu o tipo de loteria promovido pelos cartões da "TELESENA", é irrelevante para o Fisco Municipal.

O que importa é que esta atividade exercida pela Liderança Capitalização S.A. de venda dos cartões de "TELESENA" é legalmente, conforme arts. 40 e 41 do Decreto-lei nº 6.259/44, anteriormente transcritos, definida como loteria e descaracterizada como capitalização. Desde então, esse entendimento não foi alterado ou revogado pela legislação posterior, quer seja a de loterias, quer seja a de capitalização.

O Decreto-lei nº 261, de 20/02/67, revogou no seu art. 6º, o Decreto 22.456/33, antigo Regulamento da Capitalização, mas silenciou a respeito do limite dos prêmios distribuídos, por título, por meio de sorteio. Da mesma forma, o Decreto-lei nº 73, de 21/11/66, que regula as operações de seguros, e teve alguns artigos aplicados às sociedades de capitalização, também não dispôs sobre o assunto dos sorteios.

A não previsão do limite dos prêmios distribuídos por títulos de capitalização, a partir do

Decreto-lei n<sup>o</sup> 261/67 é explicável em função da instauração de um processo inflacionário, notadamente a partir do início da década de 60. Em 1933 o Índice de Preços ao Consumidor (média anual) foi de -0,9%; em 1964 o IPC foi de 91,8%, chegando, em 1987, a 231,0%.

Seria impossível para o legislador, àquela época, prever a que níveis a inflação e as taxas de juros chegariam, de modo a manter na legislação um multiplicador que limitasse os prêmios pagos pelos títulos de capitalização, sem correr o risco de este multiplicador vir a ser superado pelos juros acumulados em determinado período. Nas décadas anteriores, tempo em que a economia estava sob controle, era perfeitamente possível a fixação de um multiplicador/limitador através da legislação, a exemplo do disposto no art. 46 do Decreto 22.456/33, anteriormente transcrito.

Quanto à legislação de loterias, o Decreto-lei n<sup>o</sup> 204, de 27/02/64, que hoje rege a matéria, não dispôs nada em contrário às definições contidas nos arts. 40 e 41 do Decreto-lei 6.259/44, só revogando as disposições em contrário, logo, permanecendo em vigor os dispositivos citados.

Além da legislação anteriormente mencionada e transcrita, que vincula expressamente os cartões "TELESENA" aos bilhetes de loteria, existem outros aspectos de fato que confirmam esta vinculação.

O primeiro destes aspectos é o próprio nome de fantasia escolhido: "TELESENA". A semelhança com a loteria de números criada pela Caixa Econômica Federal denominada "SENA", não é apenas uma coincidência, e indica ter havido, na concepção dos organizadores o propósito de relacionar as cartelas "TELESENA" com uma loteria já consagrada pelo público.

O segundo destes aspectos é a regra de atualização dos valores a serem resgatados estabelecida para a cartela "TELESENA", que garante uma perda de pelo menos metade do valor pago e, mais ainda, estabelece que a outra metade só pode ser resgatada após um ano, corrigida pelo índice de uma caderneta de poupança. Fica evidente, portanto, que o objetivo dos compradores não é a capitalização (resgate do capital garantido após a carência ou antecipado por sorteio), e sim, o mesmo objetivo dos demais apostadores das loterias, que é arriscando uma pequena quantia em dinheiro (metade do valor do cartão da TELESENA), tentar ganhar um prêmio milhares de vezes superior ao valor pago.

O terceiro destes aspectos é a estratégia de veiculação da propaganda da "TELESENA" que focaliza toda a ênfase de marketing nos sorteios e nos valores dos prêmios distribuídos, utilizando para este fim a rede de televisão SBT.

Fica demonstrado, portanto, que a "TELESENA" e os bilhetes de loteria possuem a mesma natureza, de direito e de fato, o que confirma a incidência do ISS sobre a atividade de distribuição e venda de cartões de apostas e sorteios denominados "TELESENA".

Com relação ao item II, da autuação, por não haver a empresa procedido à retenção do ISS incidente sobre comissões pagas a estabelecimentos revendedores autorizados, situados no Município do Rio de Janeiro, hipótese de prestação de serviços prevista no inciso L, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, também não assiste qualquer razão a defesa apresentada pela Recorrente, em face do disposto no artigo 128, do CTN, e do inciso V, do artigo 5º, da Lei Municipal nº 1.044/87.

Segundo a própria argumentação da Representação da Fazenda, com a qual concorda inteiramente, a análise dos dispositivos legais mencionados "evidencia que o regime de substituição tributária não é uma opção de forma de recolhimento oferecida aos contribuintes, mas sim, uma imposição legal." E, mais ainda, "pretenderia a Recorrente sustentar a tese de que a exigibilidade do ISS só seria legalmente cabível após a comprovação de que não houve recolhimento do imposto por parte dos prestadores de serviços, sujeitos à retenção? Esta tese, em termos práticos, resultaria na inexecutabilidade do efeito desejado por qualquer legislador ao instituir mecanismos de substituição tributária, qual seja a concentração da responsabilidade de recolher o tributo em subconjuntos de segmentos específicos de atividade econômica. Tal concentração, obviamente, agiliza a atividade de fiscalização".

Vale ressaltar que o Conselho de Contribuintes, consubstanciado nos Acórdãos nºs.: 4.076; 6.950; e 6.966, de 30.11.95, 20.09.2001; e 27.09.2001, respectivamente, negou provimento, por unanimidade, ao recursos voluntários interpostos, que versavam sobre hipóteses semelhantes às do presente processo.

Por todo o exposto, ao NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, considero não merecer reforma a decisão da primeira instância administrativa.

**VOTO VENCIDO**  
**PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA -**  
**CONTRIBUINTE**  
*Suplente* **EDUARDO LESSA BASTOS**

Com referência à Preliminar no sentido de baixar os autos em diligência entendo que, embora o Contribuinte não tenha, por diversas vezes, cumprido solicitação da Fazenda para a apresentação da documentação solicitada, quer nos parecer que não o fez, conforme declarado por seu ilustre patrono, em defesa perante este Conselho, por encontrar dificuldades administrativas que, de todo, foram sanadas.

Desta forma, voto pelo encaminhamento dos Autos ao setor competente para exame de documentação necessária. Não vejo, nesse entendimento, nenhum prejuízo à Fazenda Municipal, uma vez que, após exame da documentação contábil, poder-se-á, inclusive, verificar se as receitas suplantaram o próprio valor arbitrado.

**VOTO VENCIDO**  
**PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**  
*Conselheiro SANDRO MACHADO DOS REIS*

No terreno do lançamento fiscal reside um dos principais eixos de preocupação da doutrina contemporânea, estrangeira e nacional, que tem - progressivamente - registrado maior percepção para a importância da análise do regime jurídico da formalização da relação jurídica tributária em face de suas freqüentes transformações práticas, nem sempre precedidas de necessários ajustes no sistema positivado.

A atividade lançadora está intrinsecamente relacionada com funções de fiscalização e aplicação de penalidades e também com o momento crítico da relação jurídica tributária, em que se verifica a etapa litigiosa. Por isso, o ato de lançamento não pode ser compreendido isoladamente no âmbito da atividade administrativa fiscal, tampouco desprezado.

Além disso, sem nos alongarmos na discussão doutrinária sobre ser o lançamento ato ou procedimento (conjunto de atos ordenados), o fato que atendendo a previsão Constitucional contida no art. 146, III, alínea “b”, coube ao Código Tributário Nacional (Lei nº.5.172/66 - materialmente complementar) tratar do assunto relacionado às modalidades de lançamento, o que foi posto nos seguintes termos:

*Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passiva ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1º - .....*

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

Sob este cenário, ainda que não seja desconhecido deste E. Conselho a

oportunidade em que o recorrente vem aos autos para apresentar novos elementos, além de não desconhecer a existência de outros autos de infração contra a recorrente, provando que o mesmo é contumaz no descumprimento das obrigações que lhe são impostas pela lei, não vejo como desconsiderar o quão razoável é que se sirva, como meio para o dito lançamento, das DECLAN  S referentes ao período lançado, na busca da verdade material.

Ainda que assim não fosse, o simples fato de a recorrente ter sido objeto de lançamento por arbitramento não pode significar para a autoridade lançadora um ilimitado campo discricionário.

Depreende-se, através dos ensinamentos do Professor JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA, que:

*“Em verdade, a Fazenda Pública está obrigada a exaurir todos os recursos objetivos de interpretação para a conclusão do lançamento, empregando todos os meios colocados ao seu alcance, com rigorosa observância do princípio da legalidade. A regra sob comento não confere à autoridade fazendária poderes discricionários para agir sponte sua, pelo arbítrio livre, mas oferece-lhe meios legais para que possa exercer a sua atividade lançadora. Veja-se que há um requisito básico ao emprego do arbitramento: “ sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos ” . Significa dizer que, enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade, para proceder ao cálculo do tributo, estará ela impedida de aplicar o recurso do lançamento arbitral ” . (in Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina e Jurisprudência, pág.377/378).*

Vejamos, ainda, alguns precedentes do Poder Judiciário sobre o tema:

*"Também no lançamento por arbitramento vigora o princípio da verdade real. Assim, se, no curso do prazo para impugnação do auto de infração, a empresa apresentou declaração de renda formada à base de escrituração regularizada e apurando prejuízo, incabível a sustentação, pura e simples, do lançamento por arbitramento antes efetuado ( AC 92.04.35475-5/RS, Tribunal Regional da 4ª Região, 2ª Turma, rel. Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, D,J,U 08.09.94)".*

"Arbitramento. Falta do livro Diário.

Apresentando a empresa recibos de pagamentos dos salários relativos à mão-de-obra, não pode a fiscalização da Previdência proceder ao arbitramento."(AC 96.01.37214-8/MG, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 3ª Turma, rel. Juiz TOURINHO NETO, D.J.U 22.08.97).

Diante do exposto, voto no sentido de determinar a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA visando trazer aos autos as DECLAN  s da ECT referentes ao período compreendido no lançamento, procedendo-se a novo cálculo com



vistas a estabelecer o crédito tributário.

## **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são Recorrentes: 1<sup>o</sup>) **LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO S.A.** 2<sup>o</sup>) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** e Recorridos: 1<sup>o</sup>) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** 2<sup>o</sup>) **LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO S.A.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar as Preliminares suscitadas pelo Contribuinte, nos termos do voto da Relatora.

2) Por maioria, indeferir o pedido de conversão do julgamento do recurso em diligência para realização de perícia, formulado pelo Contribuinte, nos termos do voto da Relatora.

Vencido o Suplente EDUARDO LESSA BASTOS que deferia o pedido, nos termos do seu voto.

3) Pelo voto de qualidade, indeferir, nos termos do voto da Relatora, a proposta do Conselheiro SANDRO MACHADO DOS REIS de conversão do julgamento em diligência, para o fim de trazerem-se aos autos as DECLANs da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, referentes ao período atuado.

Vencidos os Conselheiros SANDRO MACHADO DOS REIS, MARCO AURÉLIO ARRUDA DE OLIVEIRA, LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ e o Suplente EDUARDO LESSA BASTOS que acolhiam a proposta, nos termos do voto do primeiro.

4) No mérito, por unanimidade, negar provimento aos recursos Voluntário e de Ofício, nos termos do voto da Relatora.

Ausente das votações, o Conselheiro PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS, substituído pelo Suplente EDUARDO LESSA BASTOS.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 28 de novembro de 2002.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
CONSELHEIRA RELATORA

**SANDRO MACHADO DOS REIS**  
CONSELHEIRO - VOTO VENCIDO

**EDUARDO LESSA BASTOS**  
SUPLENTE - VOTO VENCIDO