



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.100085/2009-02
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.281 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 2 de dezembro de 2020
Recorrente SERVICOS E ADMINISTRACAO PARAIBA DA SORTE LTDA. - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO DISTINTA. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s).

Uma vez verificada a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados, notadamente em face de interpretarem distintas bases legais, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, razão pela qual o recurso especial não deve ser conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.281 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19647.100085/2009-02

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 756/771) interposto pela contribuinte SERVIÇOS E ADMINISTRAÇÃO PARAÍBA DA SORTE LTDA. - ME em face do **Acórdão nº 1302-001.464** (fls. 332/344), o qual negou provimento ao recurso voluntário conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2004, 2005

REGIME DE APURAÇÃO DO LUCRO. LUCRO PRESUMIDO.

A opção do contribuinte pela apuração do seu lucro de forma presumida o vincula a este regime por todo o ano-calendário, nos termos do art. 516, § 1º, do Dec. 3.000/99.

Verificado que a receita bruta, consoante o art. 519, do Dec. 3.000/99, se configura neste caso como toda a receita auferida com a venda dos bilhetes lotéricos, esta deve ser a base do cálculo da incidência tributária.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2004, 2005

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS.

Subsistindo o lançamento principal sobre determinados fatos que restaram constituídos ou caracterizados, acompanham a mesma sorte os demais lançamentos decorrentes dos mesmos fatos.

O litígio é decorrente de *Autos de Infração* (fls. 4/40) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos de 2004 e 2005, na sistemática do lucro presumido, lavrados em face da caracterização de omissão de receitas próprias da atividade e insuficiência de recolhimento de imposto sobre a renda.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 41/46):

Verificamos ainda que os valores da CSLL, PIS e COFINS apurados pelo contribuinte e informados na DIPJ dos referidos anos calendário de 2004 e 2005, encontram-se declarados nas respectivas DCTF e que os mesmos são compatíveis com os débitos registrados em seus livros contábeis.

Quanto ao IRPJ, foi verificada uma diferença entre os valores informados na DIPJ relativa ao exercício de 2006, ano calendário de 2005, na linha 30 da ficha 14 A — Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, relativamente aos 2º, 3º e 4º trimestres, onde os valores do IRPJ a pagar informados são superiores aos declarados em DCTF, conforme abaixo demonstrado:

(...)

Neste sentido, está sendo efetuado nesta data, lançamento de ofício para instruir a cobrança do crédito tributário correspondente à insuficiência de declaração/recolhimento apurada.

2.1 – APURAÇÃO DA RECEITA

Analizando os talonários de notas fiscais apresentados pela fiscalizada, verificamos que todas as notas fiscais emitidas nos anos de 2004 e 2005 tiveram como clientes "Diversos", ou seja, não houve a individualização nem identificação dos clientes da empresa no período, conforme pode ser observado nas cópias das notas fiscais anexas ao presente, que constituem o Anexo II e relacionadas nos demonstrativos elaborados por esta fiscalização "Levantamento das Notas Fiscais de Serviços" relativos à matriz e à filial anexos, doc. de fls. 55 e 67. Constatamos ainda que todas as vias das notas fiscais emitidas encontram-se em poder da empresa, ou seja, não foram entregues aos respectivos tomadores de serviço.

Por outro lado, esta fiscalização verificou que a fiscalizada escriturou mensalmente em seu livro caixa valores relativos à arrecadação de sorteios, conforme pode ser observado na cópia das folhas do livro caixa anexadas ao presente, que constituem o Anexo I e relacionadas no demonstrativo elaborado por esta fiscalização "Levantamento da Arrecadação" anexo, doc. de fls. 50 a 54 e 45 a 47.

Verificamos também que no mês de julho de 2004, relativo ao início das atividades da empresa, a soma dos valores das notas fiscais emitidas no referido mês coincide com o valor da receita de arrecadação dos sorteios que se encontra escriturada em seu livro caixa. Entretanto a receita informada na DIPJ e que serviu de base de cálculo aos débitos declarados em DCTF corresponde a cerca de 50% do valor arrecadado.

Nos meses subseqüentes, as notas fiscais foram emitidas em valores bastante inferiores aos da receita de arrecadação de sorteios escriturada. Neste sentido verificamos que a receita informada em sua DIPJ e que também constituiu a base de cálculo dos débitos declarados em DCTF, corresponde aos valores das notas fiscais emitidas, ou seja, a fiscalizada declarou receita em valores bastante inferiores aos auferidos, conforme pode ser verificado no demonstrativo elaborado por essa fiscalização "Levantamento da Receita a Tributar" anexo, doc. de fls. 49.

Com relação ao ano de 2005, esta fiscalização constatou que os valores das notas fiscais são bastante inferiores a arrecadação dos sorteios realizados, e que os valores declarados foram bastante inferiores aos auferidos no referido ano, conforme demonstrativo elaborado por essa fiscalização "Levantamento da Receita a Tributar" anexo, doc. de fls. 60.

Analizando o Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a fiscalizada e a LOTEP — LOTERIA DO ESTADO DA PARAÍBA, datado de 19.07.2004, verificamos que o mesmo tem como objetivo a implantação, operacionalização e gerenciamento do jogo de prognóstico, na modalidade loteria mista denominada "21 da felicidade", no Estado da Paraíba.

De acordo com o parágrafo quinto do citado contrato, constitui requisito para a concessão e efetivação da autorização, o de que a modalidade lotérica objeto do mesmo, esteja sob a administração da contratada.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 1926 de 1999, e segundo o disposto no artigo 4º da Lei 9.981 de 14.07.2000, "Na hipótese de administração do jogo do bingo ser entregue a empresa comercial, é de exclusiva responsabilidade desta o pagamento de todos os tributos e encargos da seguridade social incidentes sobre as respectivas receitas obtidas com essa atividade".

As receitas provenientes de atividades similares às dos demais agentes econômicos, especialmente a prestação de serviços e venda de mercadorias, constituem faturamento sujeito à incidência de tributos e contribuições federais, inclusive as decorrentes da exploração de sorteios nas modalidades de bingo.

A fiscalizada auferiu nos anos fiscalizados, em nome próprio, os valores das apostas feitas, constituindo integralmente, os referidos valores, faturamento da fiscalizada, arcando com todos os custos da atividade, conforme pode ser constatado em seus registros contábeis.

Assim, pode ser observado em seus registros contábeis que embora a fiscalizada contabilize a totalidade dos ingressos financeiros relativos a arrecadação dos sorteios em seu livro caixa e todos os custos da atividade em nome próprio, reconhece apenas uma pequena parte do montante auferido com a venda de bilhetes como receita própria.

Dessa forma, a receita bruta oriunda de venda de bilhetes lotéricos, ingressos e outras arrecadações estipuladas e, em decorrência, os numerários que entraram no caixa da empresa, compõem o seu faturamento. Portanto, o total arrecadado, independente de destinação, constitui a receita bruta para efeito de apuração do Lucro Presumido e também a base de cálculo das contribuições federais incidentes sobre a mesma.

Neste sentido, esta fiscalização efetuou o Levantamento da Arrecadação mensal da empresa, com base nos lançamentos efetuados a débito de seu Livro Caixa, a título de arrecadação de sorteios, nos anos calendário de 2004 e 2005, doc. de fls. 45 a 46 e 50 a 54.

Para apuração dos valores a serem objeto de lançamento de ofício, foram excluídos dos valores arrecadados os valores declarados como receita, conforme demonstrativo "Levantamento da Receita a Tributar" anexo, doc. de fls. 49 e 60.

Assim verificamos que a fiscalizada deixou de incluir na base de cálculo do lucro presumido a maior parte da receita auferida nos anos calendário de 2004 e 2005, fato que também se refletiu na apuração da CSLL e das contribuições para o Pis e a Cofins. Tal fato caracteriza-se como omissão de receita, na forma do artigo 283 do RIR/99, c/c os artigos 288 e 528 do RIR199.

Neste sentido, estão sendo lavrados nesta data os autos de infração do IRPJ e tributação reflexa para instruir a cobrança do crédito tributário correspondente.

A contribuinte apresentou *impugnação* (fls. 163/180), contrapondo-se, em resumo, que:

(i) o art. 4º da Lei no 9.981, de 2000, em que se fundamentou a autuação, não se aplicaria à situação descrita no lançamento;

(ii) a receita tributável da empresa consistiria apenas da parcela pecuniária resultante da diferença entre a arrecadação (venda de bilhetes) e os encargos *enunciados no contrato firmado com a Lotep* (Loteria do Estado da Paraíba), de modo que não teria havido omissão; e

(iii) os ingressos financeiros registrados como operações em conta de terceiros não poderiam servir de esteio à incidência tributária.

A DRJ manteve a autuação por intermédio de decisão (fls. 262/267) que foi assim ementada:

DIPJ. IMPOSTO APURADO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO EM DCTF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

LUCRO PRESUMIDO. JOGO. BASE DA PRESUNÇÃO. RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORA.

Na hipótese de a administração do jogo ser entregue a empresa comercial, é de exclusiva responsabilidade desta o pagamento de todos os tributos e encargos da seguridade social incidentes sobre as respectivas receitas obtidas com essa atividade.

A base que se deve adotar para efeito de cálculo do lucro corresponde à totalidade das *receitas decorrentes da atividade*, não havendo previsão legal para que se excluam pagamentos efetuados a terceiros.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS e CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Em seguida houve interposição de *recurso voluntário* (fls. 277/297), o qual foi julgado improcedente pelo referido Acórdão nº **1302-001.464** (fls. 332/344).

Foram opostos *embargos de declaração* (fls. 711/715) contra essas decisões, embargos estes que não foram acolhidos pelo **Acórdão nº 1302-001.684** (fls. 737/740).

O sujeito passivo, então, interpôs recurso especial, alegando que o acórdão recorrido conflitaria com o que restou decidido nos Acórdãos *paradigmas* 101-93.070 e 1401-000.713.

Despacho de fls. 815/817 deu seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

(...)

Passo a apreciar a admissibilidade do recurso.

Com vistas à análise, transcrevo as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão nº 1401-000.713

OMISSÃO DE RECEITA. EXPLORAÇÃO JOGOS DE AZAR. RECEITA BRUTA.

A receita bruta das empresas que exploram a atividade de jogos eletrônicos de azar mediante a utilização de máquinas caça niqueis corresponde à diferença entre a

arrecadação bruta do mês e a dedução das premiações pagas aos apostadores ou desistências, subtraídas, ainda, as receitas já declaradas e tributadas pelo contribuinte.

Acórdão nº 101-93.070

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Confirma-se a decisão de 1º grau que excluiu da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica as parcelas que embora tenham sido arrecadadas nas sessões de bingos, a fiscalização constatou que foram, comprovadamente, destinadas ao pagamento de premiação dos sorteados, como expressa na lei de regência.

(...)

Examinando os acórdãos apresentados como paradigmas, na íntegra, verifica-se que tratam de situações similares à analisada no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

Os acórdãos paradigmas, ao analisarem a tributação pelo lucro presumido das receitas de empresas que exploravam vídeo-loterias, entendeu que deviam ser excluídas das receitas que compunham a base de cálculo os valores destinados ao pagamento de prêmios, por este corresponderem a receitas de terceiros.

O acórdão recorrido, por sua vez, também analisou a tributação pelo lucro presumido de empresa credenciada responsável por gerir a venda de bilhetes de loteria estadual e entendeu que todos os valores recebidos com a venda dos bilhetes deveriam compor a receita tributável, sem a possibilidade de exclusão de quaisquer valores repassados a terceiros a títulos de prêmios ou remunerações, inclusive impostos incidentes, por se caracterizarem como custos da atividade cujos valores integram a parcela não tributável correspondente à diferença entre o montante total da receita e a base de cálculo resultante da aplicação do percentual de presunção do lucro.

Assim, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada.

Após intimada, a PGFN ofereceu *contrarrazões* (fls. 819/828) na qual não questiona o conhecimento do apelo, suscitando apenas que o acórdão ora recorrido não merecendo reparos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, previstos no artigo 67 do anexo II do RICARF vigente à época (aprovado pela Portaria 256, de 22 de junho de 2009), parcialmente transcrito a seguir.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados dos que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual, e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte do recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** dadas pelos acórdãos enfrentados.

É imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma mesma legislação e base fática equivalente (ou no mínimo que seja comparável), tenha se atribuído um desfecho diferente por aplicadores do Direito que compõem Colegiados distintos.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Pois bem.

Nessa situação particular, cumpre destacar que, do confronto entre o acórdão recorrido e os *paradigmas* trazidos, vislumbro que não restou demonstrada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária.

Do voto do acórdão recorrido extrai-se que:

(...)

Da análise das disposições legais acima, permite-se concluir que o argumento da recorrente de que o art. 4º da Lei nº 9.981/2000 não se aplica ao caso, não merece amparo.

O art. 4º da Lei nº 9.981/2000 não traz a limitação imaginada pela recorrente – o de que seria aplicável aos jogos lotéricos administrados pela Caixa Econômica Federal – e que existia na legislação anterior.

Justamente por inexistir na legislação vigente a limitação que até então existia na legislação anterior (de que a lei regeria a exploração de jogos de bingo, serviço público de competência da União), tem-se que a vontade do legislador seria de revoga-la, motivo pelo qual improcede a alegação da recorrente.

Tanto o art. 4º, da Lei nº 9.981/2000, é aplicável ao caso, que o contrato por ela celebrado com o poder público estadual traz disposições justamente no mesmo sentido (fls. 198/206).

Vejamos o que diz a cláusula terceira, item 3.1, “5”, e a cláusula sétima, item 7.1, do contrato:

CLAUSULA TERCEIRA — DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES

3.1 — São obrigações da Contratada: [...] 5) Pagar os prêmios, impostos, taxas e comissões dos agentes lotéricos, inclusive assumindo todos e quaisquer ônus referentes a indenizações cíveis e trabalhistas referentes aos seus consumidores e funcionários;

CLAUSULA SÉTIMA — DO PAGAMENTO DAS REPARTIÇÕES, DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS E DA ENTREGA DAS PREMIAÇÕES.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

7.1 — Todos Impostos, Federais, Estaduais e Municipais ou outros que venham a surgir incidentes sobre as atividades de administração ora contratadas, serão de responsabilidade isolada da CONTRATADA. (grifou-se).

Entende-se que a discussão sobre a aplicação ou não do art. 4º da Lei nº 9.981/2000 ao caso concreto é inócua, pois há disposições contratuais exatamente no mesmo sentido.

Em outras palavras, ainda que o AFRFB não houvesse citado o art. 4º da Lei nº 9.981/2000, em seu termo de verificação fiscal, a conduta dele estaria pautada no próprio contrato mencionado pela recorrente (fls. 198/206).

Demais disso, a pretensão da recorrente de que apenas uma parte da receita auferida com a venda de bilhetes lotéricos poderia ser considerada como faturamento próprio também não merece amparo. Vejamos.

A cláusula quinta, do contrato celebrado pela recorrente com o poder público estadual, dispõe que (fls. 198/206):

(...)

Observe-se que a cláusula em questão não só releva a remuneração da recorrente, como traz balizas claras quanto à aplicação em despesas da receita auferida pela venda de bilhetes lotéricos.

(...)

E, conforme consta dos autos, a recorrente fez a opção de apuração pelo Lucro Presumido em ambos os anos-calendários fiscalizados.

Nesta forma de apuração, o lucro é definido a partir da aplicação de determinada alíquota de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa, e tem como base de cálculo a receita bruta, como estabelecem os artigos 518 e 519, ambos do Dec. 3.000/99, que dispõem:

(...)

Neste sentido, inegável que o resultado da venda de bilhetes lotéricos representa a receita bruta da recorrente, já que ela é responsável por toda a administração e elaboração do aludido concurso de prognósticos.

Veja-se o que dispõe o parágrafo primeiro da cláusula primeira, do contrato celebrado pela recorrente com o poder público estadual (fls. 198):

CLAUSULA PRIMEIRA — DO OBJETO

[...] Parágrafo Primeiro

Todos os custos e desembolsos financeiros referentes ao objeto deste contrato, incluídos os de aquisição e manutenção de bilhetes, equipamentos, acessórios, softwares, bens de premiação, dentre outros, serão de responsabilidade exclusiva da Contratada, não acarretando nenhum ônus para a contratante.

No mesmo sentido são as disposições previstas na cláusula terceira, item 3.1, “5”, do citado contrato. Vejamos (fls. 199):

CLAUSULA TERCEIRA — DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES

3.1 — São obrigações da Contratada: [...] 5) Pagar os prêmios, impostos, taxas e comissões dos agentes lotéricos, inclusive assumindo todos e quaisquer ônus referentes a indenizações cíveis e trabalhistas referentes aos seus consumidores e funcionários;

Exalta-se que a cláusula sétima, item 7.1, do contrato, que não deixam margem para dúvidas sobre a tributação da atividade de administração do concurso de prognósticos feito pela recorrente (fls. 201). Vejamos:

(...)

É inócua a discussão sobre um conceito justo de lucro, proposta pela recorrente, já que ela própria fez a opção de apura-lo de forma presumida.

O resultado da venda de bilhetes lotéricos não é considerado como receita própria, como quer fazer crer a recorrente. Este recurso financeiro é considerado como receita bruta, conforme ela própria reconhece em sua contabilidade para, aí sim, calcular o seu lucro de acordo com o regime de apuração por ela escolhido.

E, como já registrado, a opção pela apuração do lucro de forma presumida vincula o contribuinte ao longo de todo o ano calendário, nos termos do art. 516, § 1º, do Dec. 3.000/99, capitaneado pelos arestos a seguir transcritos:

(...)

Salta aos olhos, porém, o possível equívoco da recorrente em optar pelo lucro presumido, pois se o seu faturamento advinha do mencionado contrato (fls. 198/206), que lhe assegurava um lucro certo de 20% (vinte por cento) sobre o resultado da venda de bilhetes lotéricos, não faz o menor sentido optar por um regime de apuração que presume ser o lucro de 32% (trinta e dois por cento) do valor da receita bruta.

Percebe-se, assim, que o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, manteve a decisão de primeiro grau por considerar que o próprio contrato de exploração de jogo, na modalidade “Loteria mista”, firmado pela Recorrente com o Poder Público (Estado da Paraíba), atribui os mesmos efeitos e obrigações previstos no art. 4º, da Lei nº 9.981/2000.

Adotando, então, essa premissa, o Acórdão recorrido qualificou todos os ingressos obtidos com a *arrecadação de bilhetes* como receita bruta da Recorrente (tributáveis, portanto), sendo os repasses a título de premiação e a parte que cabia ao Estado despesas próprias (e, como tais, irrelevantes para fins de tributação pelo lucro presumido).

O primeiro *paradigma* trazido no *apelo especial* (Acórdão nº 101-93.070 – fls. 785/790), porém, envolve situação fática distinta, qual seja, a tributação integral na atividade de bingo, tendo sido esta controvérsia resolvida à luz do que dispunha o artigo 43 do Decreto nº 981/1983.

Veja-se, a propósito, a seguinte passagem do voto condutor do primeiro *paradigma*:

(...)

A parcela excluída da incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica pela autoridade julgadora de 1º grau refere-se a valores apurados pela fiscalização como pagos a título de premiação nos sorteios de bingo.

Esta conclusão está embasada no artigo 43 do Decreto nº 981/83 que determina:

Art. 43. O total de recursos arrecadados em cada sorteio terá a seguinte destinação:

I - sessenta e cinco por cento para a premiação, incluída a parcela correspondente ao imposto sobre a renda e outros eventuais tributos;

(...)

Quanto ao segundo *paradigma* (Acórdão nº 1401-000.713 – fls. 792/804), vale assinalar que ele reformou decisão de primeira instância que havia registrado que *a receita bruta das empresas que exploram a atividade de jogos eletrônicos de azar mediante a utilização de máquinas caça níqueis abrange o valor total das apostas recebidas.*

De acordo com o voto condutor do Acórdão reformador:

(...)

Em decorrência da análise dos relatórios intitulados “Relatórios de Controle de Máquinas Fechamento – Todos os Representantes”, encaminhados pela Fiscalizada, no qual constava o valor total de “Valor Entrada” e “Valor Saídas” e “Resultado”, a Autoridade Fiscal intimou a contribuinte a apresentar a natureza e a origem dos valores discriminados naqueles relatórios.

(...)

Em virtude da explicação acima, a Recorrente entendia ser tributável a diferença entre entradas e saídas das máquinas, valores estes que consistiriam na sua receita tributável.

(...)

A Recorrente, todavia, apresentou apenas esclarecimentos acerca do relatório que discriminava o total de “entradas” e de “saídas” de cada máquina. E, em virtude da ausência de comprovação de que as “saídas” eram os valores correspondentes às desistências, a Autoridade Fiscal entendeu ser tributável o montante de “entradas” que constava no relatório das máquinas, sem dedução das “saídas”. Veja-se (fl. 84):

Voltando ao caso em tela e considerando que a fiscalizada não apresentou nenhum documento comprobatório de que as saídas de máquinas correspondessem às desistências dos apostadores e ainda que nem os valores das entradas de máquinas (supostos créditos dos apostadores) e nem os valores das saídas de máquinas (supostas desistências) foram contabilizados pela fiscalizada, tendo sido contabilizadas apenas as diferenças entre elas, concluímos que as entradas de máquinas correspondem às apostas realizadas e que as mesmas configuram a receita da exploração da atividade de jogos eletrônicos/vídeoloteria no período, haja vista que as supostas desistências não foram comprovadas nem sequer contabilizadas.

É dizer: a fiscalização não admitiu que as saídas, assim por ela interpretadas como pagamento de prêmios em decorrência das apostas bem sucedidas, fossem deduzidas da base tributável, uma vez que a fiscalizada apenas alegou que as saídas correspondiam a desistência dos apostadores ou transferência dos créditos dos apostadores de uma máquina para outra.

(...)

Verifica-se, no presente caso, que a Autoridade Fiscal analisou as planilhas entregues pelo contribuinte e concluiu que a coluna “entradas” eram as receitas auferidas, impondo ao contribuinte o ônus de comprovar que as “saídas” eram as desistências dos jogadores. Por não realizar essa prova, a Autoridade Fiscal entendeu ser tributável o

total das “entradas” e não somente a diferença “entradas-saídas” que fora tributada pelo contribuinte.

Percebe-se que a Autoridade Fiscal, com base em um único indício, presumiu que, por ausência de provas, as “saídas” não poderiam ser consideradas como “desistências” e, então, as qualificou como pagamento de prêmios. Do mesmo modo, em relação ao total das entradas, a Autoridade Fiscal presumiu que os recursos informados nos relatórios de fls. 503/519 e planilha de fl. 608 espelhariam os extratos das máquinas de apostas.

Em vista das considerações iniciais, entendo que a planilha analisada pela Autoridade Fiscal pode ser considerada um indício de que a receita do contribuinte era o total de “entradas”. Todavia, para fundamentar o lançamento tributário, a Autoridade Fiscal deveria trazer aos autos um conjunto probatório que fundamentasse sua conclusão, não tão somente impor ao contribuinte o ônus de refutar sua presunção.

Neste sentido, entendo não ser possível manter o lançamento tributário partindo da presunção de que as receitas auferidas pelo contribuinte eram aquelas escrituradas nas planilhas que demonstravam o relatório de máquinas, uma vez que não há qualquer outro indício que corrobore com a conclusão tirada pela Autoridade Fiscal.

Além da impossibilidade de manter o lançamento fundado em um único indício, afasto o presente lançamento por entender que mesmo na hipótese de se acolher a tese da Autoridade Fiscal (de que as saídas consistem nos prêmios pagos aos jogadores), entendo que receita auferida na exploração de jogos é a diferença entre as apostas e os prêmios pagos aos jogadores.

Diferentemente da Autoridade Fiscal, entendo que os prêmios não devem compor a base tributável, mesmo que o contribuinte tenha optado pelo regime de tributação do lucro presumido. A Recorrente, portanto, agiu acertadamente ao submeter à tributação apenas as receitas correspondentes à diferença entre o total das entradas e o total das saídas, sendo estas equivalentes ao pagamento dos prêmios aos seus clientes bem sucedidos em suas apostas.

Esta conclusão tem embasamento no **art. 43, inciso I, do Decreto nº 981/93** que, ao tratar de normas gerais sobre desportos, definiu que, do total dos recursos arrecadados em cada sorteio, 65% serão destinados para premiação, incluída a parcela do imposto sobre a renda e outros eventuais tributos.

De acordo com os relatórios de fls 503/519 verifica-se que, na média geral, o total das saídas no período fiscalizado equivaleu a aproximadamente 65% da quantia arrecadada, variando em alguns meses para mais e em outros meses para menos. Acredito que os motivos dessa variação decorre do fato de existirem prêmios acumulados e que são pagos em competências posteriores à sua arrecadação.

As receitas da exploração da atividade de vídeoloteria são, portanto, o total das entradas, assim compreendidas como apostas, subtraídas as desistências ou prêmios pagos aos clientes. Repare que não estou a dizer que devem ser deduzidas despesas normais da atividade, tampouco desconsiderando as diferenças cruciais entre o regime de tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real.

Entretanto, não é aceitável tributar como receitas da atividade os prêmios que nada mais são do que receitas de terceiros. Em outras palavras, embora as entradas correspondam ao valor das apostas é, também, do valor das apostas que são retirados os prêmios pagos aos clientes ganhadores, não sendo razoável, desse modo, que a tributação pelo IRPJ e demais reflexos recaiam sobre o total das entradas, impedindo a dedução das saídas a títulos de prêmios.

Vale ressaltar que as conclusões de que as saídas em análise são prêmios pagos aos clientes decorrem do próprio Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual a Autoridade

Fiscal realizou uma presunção de que o total das receitas omitidas seriam aquelas apontadas nos relatórios apresentados pela contribuinte, bem como na planilha de fl 608, que corresponde a uma prova emprestada pela Polícia Federal. Confira-se alguns trechos relevantes do TVF:

Voltando ao caso em tela e considerando que a fiscalizada não apresentou nenhum documento comprobatório de que as saídas de máquinas correspondessem às desistências dos apostadores e ainda que nem os valores das entradas de máquinas (supostos créditos dos apostadores) e nem os valores das saídas de máquinas (supostas desistências) foram contabilizados pela fiscalizada, tendo sido contabilizadas apenas as diferenças entre elas, concluímos que as entradas das máquinas correspondem às apostas realizadas e que as mesmas configuram a receita da exploração da atividade de jogos eletrônicos/videoloteria no período, haja vista que as supostas desistências não foram comprovadas nem sequer contabilizadas.

*Por outro lado, considerando que a fiscalizada informou que as receitas escrituradas foram provenientes da exploração de vídeo loterias e que as informações de entradas e saídas de máquinas são provenientes do relatório de controle de máquinas, sendo as entradas de máquinas correspondentes aos créditos dos apostadores, **as saídas de máquinas não podem ser consideradas desistências, uma vez que não foi apresentado nenhum documento para sua comprovação.***

(...)

Percebe-se que a Autoridade Fiscal, com base em indícios, presumiu que, por ausência de provas, as “saídas” não poderiam ser consideradas como “desistências” e, então, as qualificou como pagamento de prêmios. Do mesmo modo, em relação ao total das entradas, a Autoridade Fiscal presumiu que os recursos informados nos relatórios de fls. 503/519 e planilha de fl. 608 espelhariam os extratos das máquinas de apostas.

(...)

Nota-se, assim, que também esse segundo *paradigma* nos remete a situação fática distinta da presente, situação esta que, de igual modo ao primeiro, foi decidida com fundamento em base legal distinta daquela que foi invocada no acórdão recorrido.

Lá (no segundo *paradigma*), evidencia-se que não houve contabilização dos ingressos e repasses, sendo que a fiscalização apurou os tributos com base em “relatório de movimentação por máquina” e daí presumiu qual teria sido a verdadeira receita da contribuinte.

Aqui, diferentemente, o TVF aponta (e a contribuinte não questiona) que a fiscalizada escriturou integralmente os valores relativos à arrecadação e os custos da atividade em nome próprio, de forma que “os *numerários que entraram no caixa da empresa, compõem o seu faturamento*”.

O TVF, aliás, questiona o fato da contribuinte não possuir controle analítico da composição da “receita líquida” que serviu de base para os valores de receita declarados em DIPJ/DCTF, valores estes que superam significativamente o próprio percentual de 20% previsto contratualmente.

Situação diferente ocorre no segundo *paradigma*, onde o voto condutor registra expressamente que o repasse correspondeu justamente ao percentual de 65% previsto no artigo

43, I, do Decreto 981/93, dispositivo normativo este que expressamente foi invocado como razão de decidir.

Esse dispositivo – que é a base legal dos dois *paradigmas* – sequer é ventilado pelo Acórdão recorrido, o qual, conforme visto, manteve a caracterização de *omissão de receita* por entender que tanto a lei (art. 4º da Lei nº 9.981/2000) quanto o contrato de prestação de serviços já qualificam a totalidade dos ingressos como receita própria (faturamento da Recorrente).

A decisão recorrida e os paradigmas, portanto, envolvem análise de **normas jurídicas distintas** e **casos concretos dessemelhantes**, insuscetíveis de uniformização por meio do *recurso especial de divergência*.

Conclusão

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli