

ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER N.º 01/84-CASL

ISS. Incidência sobre hipódromos.

1. Submete-se ao crivo da Procuradoria Geral do Estado a informação do Serviço de Consultas do F/RTM da Secretaria de Fazenda do Município do Rio de Janeiro, que conclui pela incidência do ISS sobre as atividades dos hipódromos, que promovem corridas de cavalos com apostas. Segundo a referida informação, as atividades dos hipódromos desdobram-se em duas hipóteses de incidência:

- a) A venda de ingressos a não sócios da entidade promotora.
- b) A venda de *poules* e talões de apostas.

2. Adianta a informação sob comentário, que a Lei n.º 206, de 16 de dezembro de 1980, no âmbito da lei ordinária municipal, prevê a incidência tributária nas duas hipóteses, respectivamente, nas alíneas e e c do inciso XXX do artigo 47, que dispõe:

“Artigo 47 — O Imposto sobre Serviços tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da seguinte lista:

.....
XXX — diversões públicas

-
c) bilhares, boliches e outros jogos permitidos;
.....
- e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem participação do espectador, inclusive as realizadas em auditório de estações de rádio e de televisão;”

Segundo o inciso XVII da Tabela constante do art. 55 da Lei n.º 206/80, citada, em ambas as hipóteses o imposto incide à alíquota

de 10% (dez por cento), sendo a base de cálculo o preço do serviço, consoante definido no § 1.º do art. 56 da mesma lei, *verbis*:

“Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndios de qualquer natureza.”

3. As disposições supracitadas da lei municipal estão em consonância com os preceitos da Constituição e das leis complementares pertinentes, assim como observam as normas gerais aplicáveis do Código Tributário Nacional. De se salientar, ainda, que o inciso XXX da lista de serviços municipal, supra-reproduzido, corresponde *ipsis litteris* ao Decreto-Lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969.

4. Por outro lado, voltando ao tratamento da matéria pela Lei Municipal pertinente, nota-se que a isenção concedida às associações culturais, recreativas e desportivas pelo inciso III do art. 51 da Lei n.º 206/80 citada não se aplica a serviços prestados a não sócios e à venda de *poules* ou talões de apostas, conforme dispõe o § 1.º do mesmo artigo 51 citado.

5. A Lei n.º 206, de 16-12-80 vem de ser alterada pela Lei n.º 483, de 27-12-83, mas sem modificações de substâncias relativamente aos dispositivos supracitados.

6. A questão focalizada na informação sob comentário já foi objeto de decisões do Supremo Tribunal Federal, por sua Segunda Turma, nos Recursos Extraordinários n.ºs 74.506-SP e 74.849-SP, ambos proferidos em questões entre o Jockey Club de São Vicente e o Município de São Vicente.

Em anexo, encontram-se reproduções xerográficas das págs. 182 a 193 do vol. 100 da *Revista Trimestral de Jurisprudência*, onde foi publicado acórdão proferido no Recurso Extraordinário n.º 74.506 — SP, que, aliás, reproduz integralmente os votos produzidos no Recurso Extraordinário n.º 74.849.

Em ambos os casos, a Segunda Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu:

- a) unanimemente, que o imposto incide sobre a venda de ingressos a não sócios;
- b) por maioria, contra o voto do Min. DÉCIO MIRANDA, que é ilegítima a incidência do imposto sobre a venda de *poules* e talões de apostas.

7. É realmente indisputável a incidência do ISS sobre a venda de ingressos a não sócios da entidade promotora, interessados em ter acesso às arquibancadas do hipódromo para presenciar as competições que ali se realizam.

A hipótese se enquadra, claramente, na alínea e do inciso XXX da lista de serviços municipal, que reproduz o item 28 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 834/69.

8. Não é argumento de peso o que invoca o fato de ser a atividade turfística sujeita à autorização do Governo Federal para sustentar a ilegitimidade da incidência de Tributos Municipais. A autorização, evidentemente não cria monopólio tributário em favor da unidade federada concedente, ficando a entidade autorizada sujeita à incidência dos impostos gerais regularmente cobrados pelas demais unidades federadas. Nem a lei federal, que disciplina a atividade turfística com apostas, tem a veleidade de excluir o exercício, sobre a atividade autorizada, do poder de tributar que os Estados e Municípios recebem diretamente da Constituição.

Aliás, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos oferece interessante precedente quanto à matéria, ao decidir, como decidiu, no Recurso Extraordinário n.º 79.709-SP (RTJ 78/512) que o ISS incide sobre a distribuição e a venda de bilhetes da Loteria Federal e recebimento de apostas da Loteria Esportiva, que são atividades submetidas a autorização federal. De nada valeu a alegação, então formulada, de que a cobrança do ISS viria conflitar com disposições das leis federais pertinentes — o art. 23 do Dec.-Lei n.º 204/67 e o art. 19 do Dec. n.º 66.118/70 — estabelecendo que as atividades em questão, se realizadas por revendedores devidamente credenciados pela autoridade concedente, não poderiam ser obstadas ou embaraçadas por autoridades estaduais ou municipais. Pelo voto do eminente Ministro BILAC PINTO, a Corte Suprema entendeu que “cobrar imposto não significa obstar ou embaraçar qualquer atividade econômica (salvo, naturalmente, se cobrado em bases extorsivas, do que não se cogita aqui)”.

9. Também não colhe louros o argumento que busca apoio na disposição que define o sujeito passivo da obrigação tributária do ISS como “empresa ou profissional autônomo”. O Supremo Tribunal Federal, não somente nos acórdãos citados, como também no prolatado no Recurso Extraordinário n.º 87.890-SP (RTJ 91/995) decidiu que os Jockey Clubs se equiparam a empresas para efeitos tributários quando exercem atividades com intuitos econômicos.

A venda de ingressos a não sócios da entidade é atividade de caráter nitidamente empresarial ajustando-se, como uma luva, à hipótese de incidência — “diversões públicas” — previstas na lei.

Nesse sentido, o artigo 52 da Lei n.º 206/80, com a redação da Lei n.º 483/83 explicita adequadamente o conceito tributário de empresa, como “o empreendimento instituído para prestar serviços com interesse econômico” (cf. art. 52, parágrafo único, 2, d da Lei número 206/80, com a redação da Lei n.º 483/83).

10. No que se refere à segunda hipótese de incidência, isto é, a venda de *poules* e talões de apostas, inclinou-se a Egrégia Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal por seguir o voto do eminente Ministro CORDEIRO GUERRA ao examinar a questão que lhe foi submetida, na qual a Prefeitura Municipal de São Vicente pretendia cobrar do Jockey Club local o ISS — calculado à alíquota de 10% sobre a renda líquida das apostas, isto é, sobre os 31% do produto arrecadado que revertiam à entidade mantenedora após deduzidos os encargos e contribuições impostos pela lei federal.

Entendeu o Min. CORDEIRO GUERRA que a incidência do ISS na hipótese significava uma participação do Município no produto das apostas, com o que incursionava a municipalidade na esfera de competência federal, pois somente à União compete instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza — art. 21, IV da Constituição Federal. Por outro lado, confundir-se-ia o pretendido ISS com a contribuição de previdência social, também incidente sobre as apostas na conformidade da Lei n.º 3.807/60 e Dec.-Lei n.º 1.129 de 13-10-73, com o que se estaria diante de outra invasão da esfera privativa federal — a criação das Contribuições a que se refere o § 2.º do art. 21 da Carta Magna.

1. *Data venia*, a venda de *poules* ou talões de apostas relativas a corridas de cavalo é fato gerador do ISS, consoante item 28 do Decreto-Lei n.º 834/69, que define como *serviços de diversões públicas* os “os bilhares, boliches e outros jogos permitidos”.

12. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em passagem de citação obrigatória por todos os que se aprofundam no estudo do fato gerador do ISS, esclarece:

“Adotou-se o conceito *econômico* de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço”.

“Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v. g. a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc.”

O conceito econômico de “prestação de serviços” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equi-

para ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades v. g.: locação de bens móveis, transportes, publicidade, hospedagem, *diversões públicas*, cessão de direito, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais). Cfr. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática do ISS*, 1975, p. 41-43.

13. A circunstância de o ISS ter como fato gerador a prestação de serviços em sentido econômico — isto é, o fornecimento de um bem imaterial — foi reconhecida no voto vencedor do v. acórdão sob comentário.

Ali se faz citação do mesmo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, para concluir que a incidência tributária sobre a venda de ingressos a não sócios é justificada por se tratar de um serviço, consubstanciado na venda de um bem imaterial "o direito de adentrar no local onde se realiza a diversão".

14. Também se tem presente uma transferência, circulação ou venda de um bem imaterial, na hipótese da venda de *poules* ou talões de apostas. Trata-se de um bem imaterial — o prazer lúdico de participar de um concurso de apostas ou de um jogo, definido expressamente como "Serviço de diversões" na alínea c do item 28, já citado, da Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 834/69.

Como se demonstrará adiante, com maior detalhe, as apostas em corridas de cavalos, estão indubitavelmente capituladas entre os "outros jogos permitidos" referidos no citado item 28.

A propósito, mais uma vez seja lembrada a lição de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *verbis*:

"O legislador, utilizando a expressão "e outros jogos permitidos", deixou área de incidência do ISS bastante vasta, abrangendo inclusive certos jogos fruto de máquinas ou engenhos automáticos (máquinas de caça-níqueis, de brindes, etc.) e até os realizados através de cartelas de perfuração, tiro ao alvo, bolas, e tantos outros. O legislador maior não permite que, no campo da incidência tributária do ISS, figurem jogos proibidos ou ilícitos, como os denominados jogos de fortuna ou azar (jogos cujos ganho ou perda dependem exclusiva ou principalmente da sorte).

O essencial é o fato de tais jogos serem públicos, isto é, de livre acesso ao público através de pagamento (cobrança de ingresso ou outro tipo de cobrança)". (*op. cit.* p. 29).

15. O Código Civil Brasileiro refere-se ao jogo e à aposta nos arts. 1.477 a 1.480. A doutrina distingue o jogo da aposta, embora a lei submeta ambos aos mesmos preceitos, e a distinção seja matéria altamente nebulosa.

São ambos contratos nominados, de caráter aleatório.

Alguns sustentam que o jogo se distingue da aposta porque nele o resultado depende da participação dos Contratantes, enquanto que, na aposta, as partes não têm qualquer influência no resultado, que propiciará o ganho a uma delas. Outros sustentam que, no jogo, o motivo da participação das partes é o ganho, enquanto, na aposta, participam as partes com o objetivo de robustecer uma afirmação mediante a penalização da parte vencida.

PONTES DE MIRANDA (*Tratado de Direito Privado*, v. 6, p. 42 e seg.) após discorrer sobre as várias teorias relativas à distinção entre jogo e aposta, parece inclinar-se pelo critério segundo o qual, no jogo, o resultado dependerá de conhecimento posterior, no tempo, à formação do vínculo contratual; já na aposta, se confrontam *opiniões* dos contratantes sobre acontecimentos já ocorridos no momento da formação do contrato, dos quais julgam ter adequado conhecimento.

Eis, nas palavras do inolvidável mestre, a distinção delineada:

"O negócio jurídico da aposta é feito sobre base de informes que os Contratantes têm; o jogo não. Na aposta os Contratantes sabem, ou pelo menos, crêem saber que *algo* é como se diz na comunicação de conhecimento a que se refere o Contrato de aposta; ao passo que no jogo nenhum sabe, nem crê, normalmente, saber. O jogador pode ter palpites mas seus palpites não se podem encher de certeza: os jogadores jogam com a dúvida de que todos participam; os apostadores, com a certeza (subjéctiva, mas, para eles, objetivamente fundada) sobre o que um diz ser e o outro nega" (*op. cit.*, v. IV, p. 46).

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (*Instituições*, v. III p. 446) observa que o "resultado prático (da distinção entre jogo e aposta) é reduzido, se se atentar em que os princípios aplicáveis são os mesmos". Da mesma forma, ORLANDO GOMES (*Contratos*, p. 519) arremata: "Como se vê, a distinção não é feita com segurança, o que carece de maior importância prática porque a lei os equipara, submetendo-os às mesmas regras".

Também na linguagem vulgar não é nítida a distinção entre jogo e aposta, sendo este último termo utilizado correntemente para designar as "paradas" que fazem parte de um jogo.

16. Distinção mais nítida e de evidentes efeitos práticos faz a doutrina entre os jogos tolerados, os proibidos e os autorizados.

Jogos tolerados são aqueles em que o ganho ou a perda não depende exclusivamente da sorte, mas também da habilidade do jogador. Diz-se "tolerados" porque a lei não os proíbe, mas também não os estimula, negando à obrigação por meio deles constituída a ação para a cobrança da dívida respectiva.

Jogos proibidos são os chamados jogos de azar, isto é, os jogos em que o fator sorte tem caráter absoluto ou primordial, exceção feita aos jogos expressamente autorizados em lei.

Jogos autorizados são os jogos que, embora por natureza se classifiquem entre os jogos de azar, são estritamente autorizados pela lei, em vista do estímulo que propiciam a atividades sociais ou esportivas.

O Turfe está, evidentemente entre os jogos autorizados, como faz certo a Lei n.º 4.096, de 18 de julho de 1962, com a finalidade econômica de estimular a criação nacional de cavalos de raça. Nesse sentido, o artigo 50, § 3.º da Lei de Contravenções Penais, considera jogos de azar as apostas sobre corridas de cavalos fora de hipódromos ou de local onde sejam autorizados.

17. De se concluir, portanto, que ao definir os "bilhares, boliches e outros jogos permitidos" como fato gerador do ISS, tanto o Decreto-Lei n.º 834, como a lei ordinária municipal, estão aludindo aos jogos tolerados e aos jogos autorizados, entre os quais, indubitavelmente se colocam as apostas em corridas de cavalo, como confirmam, entre outros, PONTES DE MIRANDA (*Tratado*, v. 45, p. 233), ORLANDO GOMES (*Contratos*, p. 524) e CAIO MARIO (*Instituições*, v. III, p. 452) entre muitos outros.

18. Não nos parece, *data venia*, que ao cobrar o ISS sobre venda de *poules* e talões de apostas, pelas entidades mantenedoras de hipódromos esteja o Município arrogando para si tributo da competência privativa da União.

Como se viu, a atividade de promoção de jogos permitidos, compreendendo os jogos tolerados e os autorizados, é *prestação de serviços*, no sentido econômico e tributário, por refletir a circulação de um bem imaterial (o direito de participar de um jogo). Nesse sentido,

a Primeira Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no Recurso Extraordinário n.º 79.709-SP (*in RTJ* 78/512), decidiu:

"Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Distribuição e venda de bilhetes da Loteria Federal e/ou recebimento de apostas da Loteria Esportiva. Legitimidade de incidência. Inexistência de invasão da esfera tributária federal. Recurso extraordinário não conhecido".

Desse acórdão, é a seguinte passagem da decisão então recorrida, perflhada no voto (unânime) do eminente Min. BILAC PINTO:

"O que as impetrantes vendam, consubstanciado no bilhete, é o direito ao comprador de participar de um sorteio, mas não o direito ao prêmio. Esse direito somente se concretizará, passará a existir, depois de feito o sorteio e contemplado o número constante do bilhete.

Por outro lado, essa alienação, ou seja, a venda do direito de participação no sorteio, é de um bem imaterial. Por conseguinte, pode-se caracterizar os vendedores de bilhetes como prestadores de serviços". "*Les prestataires de services, au sens strict du terme, sont les personnes qui vendent, non de biens corporels, mais des biens incorporels*" (MAURICE DUVERGER, *Finances Publiques*, Paris, Presses Universitaires de France, 1963, p. 597, mencionado por WILSON LUIZ BONALUME, *in RDP* 16/426)".

Não se confunde, assim, *data venia*, o imposto que incide sobre o preço do serviço com o tributo que poderá incidir sobre a renda ou provento auferido pela entidade operadora do hipódromo. No caso, a distinção é marcadamente precisa, eis que o ISS incide sobre a circulação de bens imateriais propiciados pela entidade e se calcula com base no preço de venda de tais serviços; já o imposto de renda incidiria sobre a disponibilidade jurídica ou econômica dos resultados operacionais da pessoa jurídica da entidade promotora (caso não fosse essa isenta), apurados consoante critérios legais de comparação entre as parcelas ativas e passivas do seu patrimônio, indicadores dos acréscimos patrimoniais constatados em um determinado período-base. Tais acréscimos patrimoniais, e não os ingressos brutos decorrentes das vendas de *poules* e talões de apostas, seriam o objeto da incidência do imposto de venda, não fosse a entidade isenta.

19. Finalmente, pedimos ainda *venia* para, respeitosamente, discordar da assertiva segundo a qual a incidência do ISS sobre a

venda de *poules* e talões de apostas estaria a invadir campo privativo das contribuições previstas no § 2.º do art. 21 da C.F., criadas com o objetivo de intervir no domínio econômico, de atender ao interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

No caso, a Lei Federal n.º 3.807, de 26 de agosto de 1960 instituiu uma contribuição incidente sobre a renda líquida das apostas para custear a previdência social. O fato de ter sido instituída tal contribuição por lei ordinária federal não afasta evidentemente a incidência do ISS sobre o preço das *poules* e dos talões de apostas. A competência do Município para instituir e cobrar o ISS na espécie deriva da Constituição, nos termos da Lei Complementar. Na verdade, não se conflitam no caso o imposto e a contribuição, até porque esta incide sobre a renda líquida das apostas, após a dedução do valor dos tributos sobre as mesmas incidentes (cfr. Decreto n.º 67.646/70, art. 8.º, c). Entretanto, se conflito houvesse, a contribuição teria de ceder lugar ao imposto, a bem do princípio da discriminação constitucional das rendas, conforme, aliás, já dispõe, em hipótese análoga, o parágrafo único do artigo 77 do CTN.

20. Em face de todo o acima exposto, entendemos que o ISS incide em ambas as hipóteses referidas no inciso I acima, consoante o que dispõe a Lei (municipal) n.º 206/80, modificada pela Lei (municipal) n.º 483/83. SMJ.

Rio de Janeiro, 02 de fevereiro de 1984.

C. A. da Silveira Lobo
Procurador do Estado

1. VISTO.

2. Examina-se a incidência, ou não, do ISS sobre as atividades dos hipódromos, em duplo aspecto:

- a) venda de ingressos a quem não é sócio da entidade promotora;
- b) venda de *poules* e talões de apostas.

3. Quanto ao primeiro ponto a matéria é tranqüila, pois se enquadra na alínea e, do inciso XXX da lista de serviços do Município, em consonância com o art. 47, inciso XXX, alínea e da Lei Municipal n.º 206, de 16-12-80.

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

4. Já o segundo ponto é polêmico, inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, onde as decisões (contrárias à incidência) têm sido por maioria (RE n.º 14.506-SP, RE n.º 74.849-SP).

5. Porque foi solicitado a esta Casa o aconselhamento jurídico consentâneo, o Parecer n.º 01/84-CASL debruçou firme sobre o assunto para concluir, com irrefutáveis argumentos, que o ISS incide em ambas as hipóteses, isto é, tanto na venda de ingressos para o espetáculo quanto na de apostas promovidas pelas entidades promotoras das corridas.

6. Estou, assim, de pleno acordo com o substancioso Parecer n.º 01/84-CASL.

Ao Gabinete do Exmo. Sr. Prefeito do Município do Rio de Janeiro.

Rio de Janeiro, 29 de fevereiro de 1984.

Eduardo Seabra Fagundes
Procurador-Geral do Estado

Proc. n.º 01/001366/83

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