



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.724093/2018-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.663 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente SINDICATO DAS EMP DE TRANSPORTES DE PASSAG DE SALVADOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. SINDICATO. ATIVIDADE ATÍPICA. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. PROCEDÊNCIA.

A isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 é subjetiva e exige que a associação civil (sindicato) preste o serviço típico para o qual foi constituída, implicando a perda do benefício fiscal, o exercício de atividade mercantil.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. SINDICATO. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. PROCEDÊNCIA.

A isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 exige que a associação civil (sindicato) atenda aos requisitos do artigo 12, § 2º do referido diploma, implicando a perda do benefício fiscal a constatação do descumprimento de quaisquer deles.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DAS RAZÕES JÁ APRESENTADAS ANTERIORMENTE. APLICAÇÃO DO ART. 57, § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não havendo novas razões apresentadas em segunda instância, é possível adotar o fundamento da decisão recorrida, a teor do que dispõe o art. 57, § 3º do RICARF, com redação da Portaria MF nº 329/17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, José Roberto Adelino da Silva, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 12ª Turma da DRJ/RJO (Acórdão 12-107.001, fls. 425 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Em apertada síntese, a recorrente — Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiros de Salvador — **SETPS**, passou a chamar-se **INTEGRA** — Associação das Empresas de Transporte de Salvador no AC 2014 — apresentava suas declarações enquadrando-se como entidade isenta em relação ao IRPJ, CSLL e COFINS. Em relação ao PIS apura o tributo com base na folha de salários.

O Relatório Fiscal de Propositura de Suspensão de Isenção Tributária (fls. 02 e ss.), explica que a recorrente foi constituída para praticar atos relacionados com a atividade sindical, e por isso isenta dos tributos, mas na verdade pratica atividade comercial de administração e venda de vale transporte na cidade do Salvador.

Informa que a contribuinte já foi fiscalizada, já havendo suspensão da isenção e auto de infração (ACs 2008 e 2009), porquanto em 2008 auferiu a receita de R\$ R\$ 364.598.498,07 pela venda de vales transporte, dos quais restou uma remuneração de R\$ R\$ 33.999.418,20. Entretanto, a receita da atividade sindical, no mesmo ano, foi de apenas R\$ 21.483,65. No ano-calendário 2009 o contribuinte arrecadou R\$ 433.978.000,00 com a venda de vales transporte, restando-lhe R\$ 35.745.478,54 como contrapartida pela realização do serviço. No mesmo ano, a receita da atividade sindical fora de R\$ 22.588,78. Em ambos os anos, o percentual da receita relativa à atividade sindical fora de 0,06%, enquanto que o percentual relativo a atividade diversa daquela prevista no estatuto do contribuinte fora de 99,94%.

Acrescenta que no período foi pago ao escritório de advocacia CARLOS EDUARDO VILLARES BARRAL, respectivamente, R\$ 1.562.205,01 e R\$ 2.815.365,85. As declarações de IR do Sr. Carlos Eduardo Vilares Barral registrou rendimentos de R\$ 10.800.000,00 e R\$ 10.200.000,00, oriundos de lucros e dividendos, mas inexpressivos rendimentos devidos à prestação de serviços (autônomo ou com vínculo empregatício). A citada distribuição de lucros fora realizada pela pessoa jurídica Carlos Eduardo Vilares Barral (CNPJ nº 02.284.470/0001- 50) por pretensos serviços advocatícios prestados ao SETPS. As receitas do escritório do denunciado Carlos Eduardo Vilares Barral, nos anos-calendário 2008 e 2009, foram respectivamente de R\$ 17.215.083,06 e R\$ 16.288.248,60, sendo 99,9% delas provenientes do SETPS. Intimada a apresentar contratos celebrados para demonstrar a prestação de serviços, que NADA tinham a ver com os contratos apresentados e firmados pelo SETPS com o escritório de advocacia Carlos Eduardo Vilares Barral Advogados Associados .

Explica a Autoridade Fiscal que a fiscalização anterior verificou que entidade já sofreu denúncia e acrescenta que o SETPS funcionava como intermediário entre a fonte de arrecadação de propinas (empresas de transporte) e os beneficiários corruptos, utilizava-se do escritório de advocacia Carlos Eduardo Vilares Barras Advogados Associados para a distribuição dos recursos.

No que toca à atividade desempenhada pelo SETPS, a Autoridade afirma que nada há de sindical na sua prática, mas sim o planeamento, implantação do sistema de bilhetagem eletrónico e a administração e venda dos bilhetes, repassando para as empresas de transporte urbano os valores que a elas lhe cabem. As receitas auferidas pelo SETPS, nos anos de 2008 e 2009, é que as mesmas transitavam em contas de resultado.

No AC 2014, a empresa não mais registrou em contas de RESULTADO os valores recebidos como contrapartida pela administração e venda de vales transporte, e nem as despesas correntes pela prestação destes serviços. Relata que o SETPS se utilizou de verdadeiras MANOBRAS CONTÁBEIS para encobrir as receitas auferidas e os repasses de valores às empresas de transporte, e consequentemente impedir a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias.

Explica:

Ao receber pela venda dos vales transporte, a SETPS registra as operações a DÉBITO nas contas de ativo circulante BANCO e a CRÉDITO nas contas de passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713). O total recebido por estas vendas somou R\$ 555.613.543,92 em 2014, conforme demonstrado na planilha APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL. Já o registro da contribuição sindical, que só correu nos meses de janeiro, fevereiro e março 2014, num total de ínfimos R\$ 33.016,28, se deu a DÉBITO na conta BANCO de ativo circulante e a CRÉDITO em conta de RESULTADO OPERACIONAL (2559).

As despesas correntes referentes à remuneração dos funcionários, locação de mão de obra, propaganda e publicidade, aluguéis, impostos, despesas financeiras e outras são registradas a CRÉDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante POR CONTA DE ASSOCIADOS (8773), e somaram R\$ 43.302.510,71 em 2014.

Os repasses efetuados aos associados são registrados mensalmente a CRÉDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante SERVIÇOS EXECUTADOS ASSOCIADOS (4191). No final do exercício a empresa DEBITA as contas de venda dos bilhetes no passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713) e CREDITA a conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275).

A operação derradeira é de DÉBITO à conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275) e de CRÉDITO às contas relacionadas a cada empresa de transporte de Salvador (passivo circulante) e às contas de despesas correntes (passivo circulante).

Do exposto observa-se, além das manobras contábeis, o desrespeito ao conceito contábil de passivo não circulante, referente às obrigações da entidade exigíveis após o exercício seguinte. Normalmente tais obrigações correspondem a valores exigíveis a partir do 13º mês seguinte ao do exercício social, mas no caso em tela, embora registradas em passivo não circulante, as obrigações são todas pagas no curso do próprio exercício, pois representam receitas para as empresas de transporte associadas à SETPS, confirmando mero jogo contábil para registro de operações, sem trânsito das receitas pelas contas de resultado.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, no quesito demonstração do resultado líquido do exercício, o contribuinte informou não ser possível sua elaboração, pois este “macularia os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis que determinam os procedimentos para apuração do resultado líquido do exercício”.

Informa a Autoridade que *“em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, no quesito demonstração do resultado líquido do exercício, o contribuinte informou não ser possível sua elaboração, pois este “macularia os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis que determinam os procedimentos para apuração do resultado líquido do exercício”.*

Assim, concluiu a Autoridade Fiscal que a atividade praticada não é típica da atividade sindical, justificando-se sua criação pelas empresas de transporte coletivo urbano de Salvador, sob o pretexto de se tratar de sindicato, para obtenção de benefícios fiscais.

Ressalta que *“a atividade de gerenciamento da bilhetagem, a despeito de ter sido ou não imposta ao SETPS pela Prefeitura de Salvador, é de natureza MERCANTIL, mesmo que não possua fins lucrativos, como argumentou o contribuinte. O argumento da pretensa falta de lucro na atividade (o que não se verificou contabilmente) não é argumento para o pleito da isenção”.*

Com fulcro no art. 32, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, o SETPS apresenta manifestação de inconformidade (fls. 308 e ss.), alegando em síntese:

- que o Estatuto Social, em seu artigo 2º, alínea "h", estabelece como um de seus objetivos adotar providências para operacionalizar a comercialização bilhetes como forma alternativa de pagamento pela utilização do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros prestado por seus associados;
- que a tarefa de emitir e comercializar bilhetes para uso em transportes urbanos de passageiros é própria da atividade estatal;
- que não houve pagamento de comissão e a transferência da atividade de bilhetagem da Prefeitura Municipal de Salvador para o SETPS foi efetuada por meio do Decreto Municipal nº 9.656/1992;
- que o Estatuto Social da entidade prevê a permissão para execução da atividade de bilhetagem, custeada pelos sindicalizados, que são os favorecidos na operação.
- que as receitas e respectivos custos pertencem às empresas transportadoras, desse modo, a contabilização dos valores de terceiros passou a ser controlada em contas patrimoniais distintas, ressalvadas as contribuições sindicais estatutárias, que são levadas diretamente às contas de resultado;
- que a atividade de bilhetagem, emissão e comercialização é entendida como compartilhamento de custos. Relaciona os municípios que utilizam bilhetagem estruturada em associação civil sem fins lucrativos, por meio de sindicato patronal ou consórcio, na forma do artigo 278 da Lei nº 6.404/1975;
- que a atividade de bilhetagem é estatal, sendo a autoridade municipal a operadora do sistema devido ao interesse público, por meio de seus órgãos descentralizados ou desconcentrados;
- que os lançamentos contábeis foram efetuados nos moldes admitidos pelos princípios contábeis geralmente aceitos e que foram atendidos os requisitos exigidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 30.

Julgada improcedente a defesa apresentada, foi interposto Recurso Voluntário, reiterando em síntese as razões apresentadas.

A seguir aos atos processuais são reproduzidos com mais detalhes.

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 427 e ss.)

Transcrevo relatório da decisão que resume os fatos até aquele momento:

No relatório fiscal de fls. 02/15 a fiscalização informou, em síntese, que:

- 1) O contribuinte está constituído na forma de Sindicato (CNAE 9420-1-00) e apresenta declarações para a RFB, suscitando a isenção de IRPJ, CSLL e COFINS, bem como o recolhimento de PIS sobre a folha de pagamentos;*
- 2) O contribuinte, Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiros de Salvador - SETPS passou a chamar-se INTEGRA – Associação das Empresas de Transporte de Salvador no AC 2014, o que provocou diversas mudanças nos serviços oferecidos. Trata-se de associação patronal que reúne as empresas concessionárias de transporte público por ônibus e atividades afins na cidade de Salvador/BA;*
- 3) A empresa já foi fiscalizada e teve suspensa a isenção nos anos de 2008 e 2009, cujos processos de suspensão e lançamento de tributos não recolhidos em razão dos benefícios fiscais estão pendentes de julgamento dos recursos voluntários no CARF;*
- 4) Na fiscalização pretérita, realizada em 2012, a fiscalização constatou que o contribuinte se afastou da atividade típica de sindicato e passou a prestar serviços de planejamento, bilhetagem eletrônica e venda de bilhetes;*
- 5) O contribuinte alterou a forma de contabilização alegando erro na escrituração, pois a venda de bilhetes é feita por conta e ordem de terceiros e não deveria transitar por contas de resultado:*

Até o ano de 2011 o SETPS contabilizava em contas de RESULTADO, a título de Contribuição Sindical, os valores referentes às parcelas que lhe eram pagas em contrapartida pela administração e venda dos vales transporte, informando tais valores na DIPJ, ficha 39 – origem e aplicação de recursos. Na DIPJ original do exercício 2012 (ano-calendário 2011), apresentada à Receita Federal em 26/06/2012, fora informado um montante de R\$ 42.053.287,70 a título de Outros Recursos (linha 06 da ficha 39). Após a ciência dos autos de infração já mencionados, o contribuinte apresentou declaração retificadora zerando a linha 06 da ficha 39, assim como outros dados da aplicação de recursos, tais como ordenados e outros recursos. No ano-calendário 2013 nas mesmas linhas da DIPJ o contribuinte informou apenas R\$ 460.293,49.

- 6) No AC 2014 o contribuinte já não fez transitar em contas de resultado os valores recebidos decorrentes da venda de bilhetes:*

No ano-calendário 2014, alvo desta fiscalização, a empresa não mais registrou em contas de RESULTADO os valores recebidos como contrapartida pela administração e venda de vales transporte, e nem as despesas correntes pela prestação destes serviços. Na verdade, o SETPS se utilizou de verdadeiras MANOBRAS CONTÁBEIS para encobrir as receitas auferidas e os repasses de valores às empresas de transporte, e consequentemente impedir a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias.

- 7) Relativamente ao AC 2014 o contribuinte foi intimado a apresentar justificativas para a ausência de contabilização das receitas e despesas em contas de resultado e*

explicar a natureza das operações envolvendo as contas contábeis 8758 e 8713, apresentando demonstrativo do resultado líquido;

8) O contribuinte não declarou IRPJ, CSLL e COFINS na DCTF do período fiscalizado. Declarou débitos de PIS vinculados à receita e código 8301-2;

9) Apresentou ECD e ECF, sendo que esta última na condição de isenta de IRPJ;

10) Respondeu à intimação alegando que executa serviço de transporte urbano de passageiros e goza de isenção, nos termos do artigo 174 do RIR. O sistema de bilhetagem praticado por entidade sem fins lucrativos não é tributável e a SETPS é associação civil que não é remunerada pela prestação do serviço;

11) A contabilização dos bilhetes eletrônicos é realizada apenas por contas patrimoniais, transferindo os valores recebidos para as empresas associadas que executam o serviço de transporte de passageiros. Ao repassar os valores retém apenas um percentual para arcar com os custos e despesas do sistema. O contribuinte não esclareceu o fato das receitas decorrentes das atividades sindicais serem irrisórias em face das obtidas com as vendas dos bilhetes;

12) Analisando a escrituração contábil do contribuinte constatou-se verdadeira manobra numérica para encobrir as receitas auferidas:

Ao receber pela venda dos vales transporte, a SETPS registra as operações a DÉBITO nas contas de ativo circulante BANCO e a CRÉDITO nas contas de passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713). O total recebido por estas vendas somou R\$ 555.613.543,92 em 2014, conforme demonstrado na planilha APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL. Já o registro da contribuição sindical, que só correu nos meses de janeiro, fevereiro e março 2014, num total de ínfimos R\$ 33.016,28, se deu a DÉBITO na conta BANCO de ativo circulante e a CRÉDITO em conta de RESULTADO OPERACIONAL (2559).

As despesas correntes referentes à remuneração dos funcionários, locação de mão de obra, propaganda e publicidade, aluguéis, impostos, despesas financeiras e outras são registradas a CRÉDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante POR CONTA DE ASSOCIADOS (8773), e somaram R\$ 43.302.510,71 em 2014.

Os repasses efetuados aos associados são registrados mensalmente a CREDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante SERVIÇOS EXECUTADOS ASSOCIADOS (4191). No final do exercício a empresa DEBITA as contas de venda dos bilhetes no passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713) e CREDITA a conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275).

A operação derradeira é de DÉBITO à conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275) e de CRÉDITO às contas relacionadas a cada empresa de transporte de Salvador (passivo circulante) e às contas de despesas correntes (passivo circulante).

Do exposto observa-se, além das manobras contábeis, o desrespeito ao conceito contábil de passivo não circulante, referente às obrigações da entidade exigíveis após o exercício seguinte. Normalmente tais obrigações correspondem a valores exigíveis a partir do 13º mês seguinte ao do exercício social, mas no caso em tela, embora registradas em passivo não circulante, as obrigações são todas pagas no curso do próprio exercício, pois representam receitas para as empresas de transporte associadas à SETPS, confirmando mero jogo contábil para registro de operações, sem trânsito das receitas pelas contas de resultado.

13) *Em relação à demonstração do resultado líquido do exercício, o contribuinte alegou que não poderia demonstrar, pois macularia os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis que regem a apuração do resultado líquido;*

14) *A imunidade conferida pelo artigo 150 da CF é subjetiva e dirigida ao sindicato de trabalhadores, não abrangendo o dos empregadores, como no caso do contribuinte;*

15) *A isenção conferida pelo artigo 174 do RIR, embora abarque as associações sem fins lucrativos, requer o cumprimento dos requisitos exigidos das entidades imunes contidos nos artigos 12, 13 e 14 da Lei 9.532/97;*

16) *O contribuinte desviou-se da finalidade para a qual foi constituída, enquanto associação patronal, desde que começou a exercer atividade mercantil de venda de bilhetes, bem assim deixou de observar os princípios gerais da contabilidade, ao não registrar as operações em contas de resultado;*

17) *Em razão das constatações realizadas sugeriu a suspensão da isenção tributária.*

Considerando o teor do Relatório Fiscal, de fls. 02/15, o contribuinte foi Notificado do Termo de Constatação de fls. 300/301, em 19/07/2018, para apresentar suas alegações acerca dos fatos que ensejariam a suspensão da isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em 22/08/2018, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 308/338, com suas alegações acerca dos fatos constantes do relatório fiscal, pugnando pela manutenção do direito de isenção.

A DRF SDR, analisando a representação e proposta de suspensão de isenção formulada pelo SEORT/DRF Salvador, bem assim a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, emitiu Despacho Decisório nº 375, de fls. 340/367, determinando a suspensão da isenção, relativamente ao AC 2014, reafirmando as razões de fato e de direito já expostas no relatório fiscal.

Pelo ADE DRF/SDR nº 21 de 18/10/2018, de fls. 368, declarou suspensa a isenção tributária do contribuinte, com efeitos a partir de 01/01/2014.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório nº 335 e do ADE nº 21 da DRF/SDR, em 25/10/2018, conforme AR de fls. 374, e apresentou a impugnação de fls. 378/421 em 26/11/2018 (fl. 376), arguindo, em síntese, que:

1) *A suposta infração repousa em dois pilares, segundo a fiscalização:*

1 – *que o exercício da atividade de emissão e comercialização de bilhete de passagem de transporte urbano é uma atividade de “natureza mercantil” e que tal prática desvirtua o objeto social estatutário e impede a fruição da isenção; e*

2 – *que a escrituração contábil não atende aos princípios da contabilidade.*

2) *A fiscalização não indicou o dispositivo legal infringido e nem descreve o que caracteriza a “natureza mercantil” que desvirtua o objetivo social do contribuinte;*

3) *O Fisco deixou de indicar qual o princípio contábil que não foi observado pelo contribuinte, ao contabilizar receitas e despesas (operações de bilhetagem) em contas patrimoniais;*

4) Sindicato patronal é espécie do gênero associação civil, portanto, goza de isenção nos termos em que dispõe o artigo 15 da Lei 9.532/97;

5) No estatuto consta como objetivo a adoção de providências para operacionalizar a comercialização de bilhetes, o que é realizado em regime de monopólio e sem remuneração, em prol das empresas de transportes associadas:

“h) Adotar as providências necessárias para operacionalizar a comercialização de bilhetagem, instituída pela legislação vigente, como meio alternativo do pagamento pela utilização do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros.”

6) O gerenciamento da bilhetagem realizada pela Impugnante é múnus público, pois a competência constitucional é do Município e delegada ao particular, o que se contrapõe ao entendimento do fisco acerca da sua “natureza mercantil”;

7) A partir de 2013, passou a contabilizar receitas e custos das operações de venda de bilhetes em contas patrimoniais, passando pelas de resultado apenas as receitas de contribuições sindicais;

8) Mesmo que não fosse entidade sem fins lucrativos, não caberia tributação, porque o sistema de bilhetagem praticado pela Impugnante é semelhante ao compartilhamento de custos de que trata a SD Cosit nº 23/2013;

9) Não há prejuízo ao erário haja vista que os valores arrecadados e os custos são repassados para as empresas de transporte prestadoras do serviço;

10) O ADE é nulo em razão (1) de não apreciar argumentos que a defesa considerou relevantes, (2) da impossibilidade de opor embargos de declaração, em contrariedade com o que dispõe o artigo 15 do CPC/15, não indicar a norma infringida, (3) de indicar irregularidade não prevista em lei (4) e de que ADE foi emitido por autoridade incompetente;

Requer o arquivamento ou declaração de nulidade do ADE.

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ negou provimento à manifestação de inconformidade, mantendo a suspensão da isenção tributária, nos termos do ADE impugnado. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. SINDICATO. ATIVIDADE ATÍPICA. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. PROCEDÊNCIA.

A isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 é subjetiva e exige que a associação civil (sindicato) preste o serviço típico para o qual foi constituída, implicando a perda do benefício fiscal, o exercício de atividade mercantil.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. SINDICATO. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. PROCEDÊNCIA.

A isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 exige que a associação civil (sindicato) atenda aos requisitos do artigo 12, § 2º do referido diploma, implicando a perda do benefício fiscal a constatação do descumprimento de quaisquer deles.

Do Recurso Voluntário (fls. 485 e ss.)

Em síntese, a recorrente basicamente reitera as razões já expostas tanto na defesa exordial (fl. 308 e ss.) e na manifestação de inconformidade (fls. 378 e ss.).

Transcrevem-se abaixo as razões de direito apresentadas no recurso interposto:

Preliminar - Da Conexão

Considerando o art. 6º do Regimento Interno do Carf, no que concerne a conexão, a Recorrente requer a reunião do presente (10580.724093/2018-79 - suspensão de isenção e 10580.726670/2018-67 auto de infração) com os processos de mesma natureza, vale dizer, de suspensão do benefício de isenção e os de constituição de crédito tributário do IRPJ/CSL e Pis/Cofins que se encontram no Carf à espera de distribuição e pauta de julgamento, saber: A) PAF nº 10580.730754/2012-18 (isenção); B) 10580.720697/2013-31 (IRPJ/CSL) e C) nº 10580.720595/2013-16 (Pis/Cofins):

[...]

3. O Direito

De início, protesta a Recorrente pelo fato da autoridade a quo não ter enfrentado diversos argumentos apresentados na defesa, como se nada tivesse sido escrito e comprovado. Para outros argumentos, as conclusões não se ajustaram à situação fática, caracterizando irregularidades e vícios insanáveis que clamam pela nulidade, a saber:

3.1 – Nulidades das Decisões

3.1.1 – Nulidade – não apreciação de material essencial

A primeira nulidade é que a DRJ não apreciou matéria essencial na decisão da lide.

Conforme demonstrado em capítulo anterior, não foi analisado o compartilhamento de operações a que se refere a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, cuja essencialidade é caracterizada pela pertinência, uma vez que resolve a lide em favor da Recorrente.

Assim, demonstrada a ausência de análise de argumento essencial na solução da lide, fica caracterizada a supressão de instância e o cerceamento do direito de defesa, fato que torna nula a decisão resultante.

3.1.2 – Nulidade – proibição de apresentar Embargos de Declaração

A segunda nulidade é quanto a proibição de apresentar embargo de declaração com a falsa “alegação de falta de previsão legal”. O Despacho Decisório ao não permitir o embargo de declaração cerceou o direito de defesa, via supressão de instância.

A negativa foi assim sentenciada no Despacho Decisório:

C.3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A recorrente rogou que uma eventual autuação só ocorra após o escoamento do prazo processual para possível embargo de declaração da decisão. Tal solicitação, contudo, não encontra qualquer amparo legal e está em total desacordo com o rito processual estabelecido para os casos de suspensão da imunidade e isenção

Embora a autoridade tenha de plano negado a possibilidade de embargo de declaração, o novo CPC, art. 15, é explícito no permissivo:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Logo, a nulidade é o remédio para cerceamento do direito de defesa.

3.1.3 – Nulidade – Não indicação de norma infringida

A terceira preliminar de nulidade é vinculada a falta de indicação quanto a norma infringida que resultou na representação para suspensão da fruição do benefício fiscal. Quando instada a indicar a norma molestada, através da Manifestação de Inconformidade, a autoridade que julgou a causa informou o seguinte, vide fls. 370:

***Basicamente**, a força motriz da ação fiscal foi o descumprimento dos requisitos impostos às entidades isentas pelos artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. A isenção prevista no artigo 12 do citado dispositivo legal alcança tão somente as entidades que prestem os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à **disposição da população em geral**, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativos. O grifo não é do original.*

Ocorre que, além de efetiva omissão em indicar a norma infringida na Representação Fiscal, que já caracteriza o cerceamento de defesa e a nulidade do decidido, ainda a operação de salvação implementada pela autoridade que elaborou a decisão terminativa, sob a forma de Despacho Decisório, demonstra a fragilidade da Representação diante da confusa indicação de leis.

Em outra quadra, o Despacho Decisório aduz que a infração indicada pelo fisco foi a reportada na Lei nº 9.532, artigos: 12, 13, 14. Pois bem, vamos ao estudo da indicação da possível infringência:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802) Grifo não é do original.

A simples leitura do caput já demonstra ser inservível para o caso, pois tratada de IMUNIDADE, enquanto o caso concreto é de isenção.

Outro fato relevante é que os serviços prestados pelas entidades abrigadas pelo instituto da imunidade devam alcançar a “população em geral”, enquanto o serviço prestado por entidade beneficiada com a isenção, basta abrigar “um grupo de pessoas a que se destinem”, conforme estatuto. Nesse aspecto, se demonstra a impossibilidade de bloquear a fruição da isenção com institutos próprios da imunidade, sob pena de nulidade absoluta e de caráter material.

Outros artigos são apontados no Despacho Decisório, 13 e 14:

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em

dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN Nº 1802)

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vide ADIN Nº 1802)

Grifo não é do original.

De imediato, se observa que os dois artigos fazem referência exclusiva a questão da imunidade, quanto o caso da Recorrente é de isenção.

Em outra vertente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.802/DF, ratificou a medida cautelar concedida em 27/08/1998 e declarou, agora em caráter definitivo e por unanimidade, inconstitucionais determinados requisitos e restrições, previstos na Lei nº 9.532/1997, exigidos das entidades sem fins lucrativos para fruição de sua imunidade tributária. Com essa decisão, transitada em julgado em 14/05/2018. Como consta no acórdão formalizado da ADIn nº 1.802/DF, o STF declarou a inconstitucionalidade formal da alínea 'f' do § 2º do art. 12, do caput art. 13 e do art. 14, todos da Lei nº 9.532/1997, bem como a inconstitucionalidade formal e material do §1º do art. 12, da Lei nº 9.532/1997.

Egrégio Conselho, nem a Representação Fiscal nem o Despacho Decisório apresentaram adequado enquadramento legal para tipificar a infringência, bem como a indicação tardia, último parágrafo de fls. 437, não supre a falta. Os artigos apresentados se referem a imunidade e alguns deles excluídos do ordenamento jurídico por força de decisão do STF por padecerem de inconstitucionalidade.

Conclusão: a nulidade é o remédio para o cerceamento de defesa decorrente da falta de indicação da norma infringida.

3.1.4 – Nulidade – Indicação de irregularidade não prevista em lei

A norma que trata da isenção é o art. 15, da Lei nº 9.532/1996, com o seguinte enunciado:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e as coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

(...)

Como se lê, o parágrafo terceiro faz referência ao art. 12, que se traz à colação, enquanto se deixa de fazê-lo em relação aos art. 13 e 14 em face da decisão do STF:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; (...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Na leitura da peça de Representação Fiscal não consta nenhuma infringência aos enunciados elencados. Aliás, a representação apenas reprisa o fato da atividade não constar do Estatuto e de ser tratar de atividade mercantil. Entretanto, consta do Estatuto, art. 2º, letra "h":

h) Adotar as providências necessárias para operacionalizar a comercialização de bilhetagem, instituída pela legislação vigente, como meio alternativo do pagamento pela utilização do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros.

Conclusão: a norma que trata da isenção exige que os resultados positivos não sejam objeto de distribuição, bem como a não remuneração a dirigente e aplicação dos recursos no objeto previsto em Estatuto e sua disponibilização ao grupo que se destinam. Exatamente como faz a Recorrente.

3.2 – Nulidade – Ato Declaratório Executivo

O Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº 21, de 18 de outubro de 2018, carece de diversos reparos em face dos vícios formais e materiais por padecerem de absoluta nulidade, senão vejamos:

O referido ato trata da fruição do benefício fiscal da suspensão da isenção para o ano calendário de 2014. Sendo a autoridade competente para assinar o ato suspensivo o Delegado da Receita Federal do local do domicílio da Recorrente. Todavia, a autoridade que assina o documento é o Chefe do Seort por suposta delegação de competência, cuja autorização não consta do ADE.

No preâmbulo do Ato Declaratório a competência informada tem origem no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, Portaria MF nº 430, de 2017, artigos 336 e 340, incisos II e VIII, os quais abaixo se reproduz:

[...]

Da simples leitura dos enunciados do Regimento Interno da RFB, conclui-se não tratar de atribuições aos Delegados da Receita Federal sobre suspensão de benefício fiscal de isenção.

Na sequência, e ainda sobre a competência para assinar o Ato Declaratório, é informado que a delegação estaria prevista na Portaria DRF/SDR nº12, de 2014, art. 5º, inciso IV, abaixo reproduzida:

Art. 5º - Delegar competência ao chefe do Serviço de Orientação e Análise Tributária - Seort e, nos seus impedimentos, a seu substituto eventual, para praticar os seguintes atos:

(...)

IV - decidir sobre a restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de valor originário até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais);

De igual forma, também a Portaria DRF/SDR nº12, de 2014, art. 5º, inciso IV, não trata da matéria vinculada no Ato Declaratório e também não atribuiu ao Chefe do Seort competência para assinar ato de suspensão de benefício fiscal.

Por fim, e ainda no preâmbulo autorizativo, informa que a competência do Agente para realizar o procedimento administrativo está no art. 14, § 1º do CTN, Lei nº 5.172, de 1966:

[...]

Em que pese o parágrafo primeiro não mencionar a Autoridade competente, mas admitindo que seja o Delegado da Receita Federal, contudo, a matéria tratada no art. 14 é sobre imunidade, bem como o artigo 9º. Logo, inexistem nos dispositivos apresentados a atribuição para aquela autoridade assinar Ato Declaratório de suspensão de isenção.

Por seu turno, o Decreto nº 70.235, 1972, que trata da nulidade dos atos praticados por pessoa incompetente ou cuja competência não foi demonstrada, determina: [Art. 59]

No caso concreto, há prejuízo para a Recorrente, pois a menção do art. 14 do CTN, o qual se reporta a imunidade, pode ser que o fisco efetivamente queira suspender a imunidade e não a isenção.

Já o Relator da DRJ, no último parágrafo das fls. 431, faz indicação de enquadramento legal acrescentando norma legal antes não apresentada, fato que inova o procedimento e caracteriza cerceamento do direito de defesa, ao tempo que expõe a falta de competência daquele órgão para aperfeiçoar a acusação.

Por fim, o Ato Declaratório sentencia uma penalidade eterna ao determinar que a suspensão da fruição do benefício fiscal da isenção é “a partir de 01 de janeiro de 2014” sem delimitar o tempo final da suspensão. Fato que também atrai a nulidade por aplicar penalidade não prevista em norma legal.

3.2.1 – Nulidade - Atividade de Mercantil

A ilegalidade de maior relevância, na suspensão da fruição do benefício fiscal no ano de 2014, foi a do fisco atribuir a Recorrente a atividade de compra e venda de passagens, em ato de comércio.

É o que se observa nos autos de infração, nos quais o fisco considerou como receita bruta, na determinação das bases de cálculos, a totalidade do produto da venda dos créditos de recarga de cartões inteligentes (passagens) e como custo, na apuração do lucro contábil, utilizou os valores repassados para as empresas que efetivamente executaram o serviço de transporte.

O procedimento acima anotado faz concluir que o fisco considerou que a atividade mercantil efetivamente exercida pela Recorrente seria a de comércio de compra e venda de passagens. Fato que desencadeou a suspensão do benefício fiscal de isenção.

Por outro lado, e em oposição, a autuação levada a efeito no ano de 2013, PAF nº 10580.730754/2012-18 (isenção); nº 10580.720697/2013-31 (IRPJ/CSL) e nº 10580.720595/2013-16 (Pis/Cofins), o fisco suspendeu o benefício fiscal também em razão da atividade mercantil. Todavia, naquela feita utilizou como receita bruta da atividade os ressarcimentos das despesas rateadas, como fossem comissão de venda das passagens. Vale dizer, atribuiu a Recorrente a atividade de prestação de serviço de intermediação.

Isto posto, e comprovado se tratar da mesma situação fática, conclui-se, então, que o fisco modificou o critério jurídico. Logo, nula a suspensão da isenção por aplicação indevida de novo critério jurídico dado a um mesmo fato jurídico, em afronta ao determinado no art. 146 do CTN.

Por oportuno, e considerando que o julgamento será em conjunto com aqueles lavrados em 2013, conforme solicitado na preliminar em face da conexão, assim, a Recorrente requer também nulidade daqueles, agora por revogação da norma individual e concreta em razão de serem atos administrativos de igual hierarquia e desígnios diferentes sobre o mesmo fato jurídico.

3.3 – Escrituração

A segunda alegação da fiscalização para suspender o benefício da isenção é quanto a suposto erro na escrituração contábil, cujo registro utiliza apenas contas patrimoniais. Aduz o fisco se tratar de procedimento equivocado e que não atende aos princípios contábeis geralmente aceitos e conclui afirmando que dessa forma inibe a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Em contraponto, a Recorrente informa que os lançamentos foram efetuados nos moldes admitidos pelos princípios contábeis geralmente aceitos e que atende ao determinado especificamente pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 30.

Ademais, a jurisprudência administrativa também convalida a estrutura dos lançamentos para a hipótese, qual seja: de que os valores de terceiros devem ser controlados em

contas patrimoniais destinadas da entidade e não podem ser apropriadas nas contas de resultado, acórdão do CSRF:

Processo nº 15374.000572/0037

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9101002.359 – 1ª Turma

Sessão de 16 de junho de 2016

Matéria Agência de Turismo Receita Bruta

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado BRASIL PLUS VIAGENS E TURISMO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 1996, 1997

AGÊNCIA DE VIAGENS E TURISMO. RECEITA BRUTA. A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes. Os valores recebidos dos consumidores e repassados efetivamente aos fornecedores dos serviços prestados não configuram receita bruta da agência de turismo.

No mesmo sentido, a RFB se pronunciou em solução de consulta nº 17 – SRRF 10/DISIT de 13 de março de 2013, orientando que deve ser apropriado ao resultado apenas as receitas e despesas próprias, os de terceiros são controlados em contas patrimoniais. Em face da boa didática, se reproduz parte da resposta à consulta:

8. Essas duas situações produzem consequências jurídicas distintas por ocasião da escrituração de suas receitas. No primeiro caso – intermediadora – a agência de turismo auferir como receita apenas o valor da comissão recebida dos fornecedores dos serviços por ela vendidos, de modo que a receita bruta deve ser o valor da comissão por ela recebida.

9. Já no segundo caso – fornecedora direta – a agência de turismo auferir como receita o valor total pago pelo viajante, de modo que a receita bruta deve ser o preço total por ela recebido do viajante.

10. Observe-se que a venda e comercialização de passagens, passeios, viagens e excursões, bem como a realização de reservas em restaurantes ou de acomodações para hospedagem, assim como outros serviços turísticos, poderão ser realizadas por agência de turismo na qualidade de apenas intermediadora do negócio sem, contudo, atuar em nome próprio, ou seja, sem que a obrigação da prestação do serviço recaia sobre ela.

11. Portanto, quando uma agência de turismo atua como intermediadora de negócios relativos à atividade turística prestados por conta e em nome de terceiros, a receita auferida para fim de aferição da receita bruta de que tratam os arts. 224, 279 e 519 do RIR/1999, aplicáveis ao IRPJ, deverá corresponder à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, por tratar-se do preço do serviço por ela prestado.

12. De outra forma, caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes. Em qualquer das hipóteses, permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Como se pode observar, o presente caso assemelha-se ao de agência de viagem, difere apenas na parte de não auferir comissão. Logo, todos os valores, receitas e custos de terceiros, devem ser registrados em contas patrimoniais. Ainda de referência a página nº 7 do Relatório Fiscal, o fisco afirma em sua narrativa que:

“...O total recebido por estas vendas somou R\$ 555.613.543,92, em 2014, conforme demonstrado na planilha APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL...”

Nessa quadra, a Recorrente não pode fazer qualquer comentário sobre a “apuração mensal” uma vez que desconhece a existência da planilha a que o fisco se refere, fato que se constitui em mais um cerceamento do direito de defesa.

3.4 – Escrituração adotada

O plano de contas e a função e funcionamento das contas contábeis foram atualizadas em face do novo regime contábil adotado pelo Brasil, bem assim para compatibilizar os registros contábeis com a essência e natureza dos atos e fatos sujeitos a avaliação contábil, conforme informado à fiscalização em resposta a Termo de Intimação, a saber:

Conforme explicitado alhures, a Recorrente não possui frota de transporte nem transporta nenhum passageiro, é apenas uma entidade sindical patronal sem fins lucrativos e que por determinação legal e estatutária centraliza a venda de bilhetes por conta e ordem de seus associados, sem remuneração. Logo, todos os valores que correspondem a entrada e saída relativas a bilhetagem são contabilizadas e controladas em contas patrimoniais e distintas da entidade sindical.

Uma parte significativa dos valores recebidos pela venda de bilhetes são transferidos imediatamente para os associados que executam o serviço de transporte de passageiro e outra parte fica retida para fazer face aos custos de bilhetagem. Sendo que no final de determinado período os custos são rateados na proporção das receitas transferidas para cada transportador, cuja prestação de contas resulta no ressarcimento dos custos realizados.

Em atenção aos princípios contábeis, os valores recebidos pela venda de bilhetes e os custos correspondentes por serem operações realizadas por conta e ordem de terceiros, assim, são registrados e controlados em contas patrimoniais distintas da Recorrente, sem qualquer apropriação nas contas de resultado por inexistir diferença entre o preço cobrado por bilhete e o valor repassado para transportadoras, bem como inexistir cobrança de taxa ou comissão.

Para melhor entendimento, segue a função e funcionamento das contas:

A - Venda do bilhete: Meia-passagem, Vale Transporte Conta sintética 8713 e 8758, respectivamente:

Débito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

Crédito - (Passivo) – Serviços a Executar - Grupo 2.1.05.02

B - Remessa diária de parte do produto da venda (letra A) para os associados com retenção a título de despesa estimada:

Débito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

Crédito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

C - Pagamentos de custos e despesas relativas à operacionalização da bilhetagem, realizadas por conta e ordem de terceiros.

Débito - (Passivo) – Despesa por conta de Associado – 2.1.6.02

Crédito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

D - Apuração do custo e despesa da operacionalização da bilhetagem, no mês, realizadas por conta e ordem de terceiros, rateados entre os associados:

Débito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

Crédito - (Passivo) – Ressarcimento de Despesas - Grupo 2.1.6.01

E – Transferência pela execução do transporte de passageiro portador de bilhete - a operadora informa eletronicamente ao SETPS:

Débito - (Contra Passivo) – Serviços Executados Associados - Grupo 2.1.5.03

Crédito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

F - No final de cada ano é transferido o saldo da conta que representa os serviços executados para o passageiro transportado no Grupo 2.2.2.01 e “Crédito de Associado a Longo Prazo” - Grupo 2.2.2.01, sintética 2275, bem assim, o saldo da conta que representa as vendas de bilhetes, as contrapartidas são na conta do passivo, cujo saldo representa as passagens vendidas e ainda não utilizadas:

Débito - (Passivo) – Crédito de Associado a Longo Prazo - Grupo 2.2.2.01

Crédito - (Contra Passivo) - Serviços Executados Associados - Grupo 2.1.5.03

Débito - (Passivo) - Serviços a Executar Associados - Grupo 2.1.05.02

Crédito - (Passivo) - Crédito de Associado a Longo Prazo - Grupo 2.2.2.01

Conclusão: a escrituração adotada pela Recorrente atende aos princípios contábeis geralmente aceitos, está em conformidade com o disposto no CPC 30, bem como às determinações da Receita Federal e em consonância com a jurisprudência formada no âmbito do Carf, bem como atende ao critério de compartilhamento a que se refere a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

3.5 – Precedentes

Há precedente administrativo no âmbito do Carf:

Processo nº 13808.004244/00-37

Recurso nº, 126.797— EX OFFICIO

Matéria : IRPJ E OUTROS — EX: DE 1998

Recorrente DRJ EM SÃO PAULO — SP.,

Interessada : EMPRESA METROPOLITANA DE TRANSPORTES URBANOS DE SÃO PAULO — SP.

Sessão de 08 de novembro de 2001

Acórdão nº. 101-93.683

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITA NA EMISSÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE VALE-TRANSPORTE — INOCORRÊNCIA — Valores originários da venda de ValeTransportes, recebidos por operadora, não se enquadram no conceito de receita dado pelo art. 226 do RIR194, por constituir uma obrigação da operadora. Citados valores se destinam na realidade a pagamentos às concessionárias de serviços de transporte municipal, em decorrência das prestações dos referidos serviços, que recebem os bilhetes dos trabalhadores, a título de pagamento das passagens e têm seus valores ressarcidos pela Operadora

TRIBUTAÇÃO REFLEXA — O decidido em relação ao IRPJ, se estende às exigências reflexas referentes ao PASEP, COFINS e CSSL, dado o nexo causal existente. Negado provimento ao recurso de ofício.

4. O Pedido

Face ao exposto, requer a Recorrente que o E. Conselho determine o cancelamento do Ato Declaratório Executivo nº 21 de 2018 em razão de: a) das nulidades contidas na emissão do ato; b) da Recorrente não executar ato de comércio de compra e venda de passagens; c) por revogação de norma individual e concreta; e, d) por utilização ilegal de novo critério jurídico. Enfim, que pratique todos os atos, como de hábito, para que se alcance a verdadeira justiça.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em essência, a recorrente apresenta os mesmos argumentos expostos tanto na manifestação de inconformidade (fl. 308 e ss.) contra o a propositura da suspensão da isenção, como pela impugnação apresentada contra o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/SDR Nº 21 (fls. 378 e ss.). Dessa forma, utilizo-me da faculdade do art. 57, § 3º do Regulamento Interno do CARF, para adotar as razões de decidir consignadas tanto no voto condutor da decisão recorrida, como no próprio Relatório que fundamenta a Decisão da suspensão da isenção (fls. 340 e ss.), o qual no Tópico C. DO JULGAMENTO” analisou pormenorizadamente as constatações feitas pela fiscalização, as razões expostas na impugnação (que são as mesmas apresentadas no recurso), e proferiu o julgamento, de modo a motivar adequadamente a lavratura do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/SDR Nº 21, DE 18 DE OUTUBRO 2018 (fls. 368).

A seguir os tópicos serão analisados conforme as questões levantadas pela recorrente.

Preliminar - Da Conexão

Em relação ao requerimento da conexão, observa-se que não há questão de dependência de modo a ensejar o sobrestamento do julgamento para a apreciação conjunta.

O Regimento é claro em dispor que os processos “podem ser vinculados” nas situações ali elencadas. Não há prejudicial de modo a impedir o presente julgamento. Assim, indefiro o pleito de reunião dos processos.

Nulidade – não apreciação de material essencial

Em síntese alega a recorrente:

Conforme demonstrado em capítulo anterior, não foi analisado o compartilhamento de operações a que se refere a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, cuja essencialidade é caracterizada pela pertinência, uma vez que resolve a lide em favor da Recorrente.

Assim, demonstrada a ausência de análise de argumento essencial na solução da lide, fica caracterizada a supressão de instância e o cerceamento do direito de defesa, fato que torna nula a decisão resultante.

No entanto, neste caso, não se trata de nulidade da decisão porquanto não há vícios que maculam o ato decisório de origem. Não é demais lembrar que o julgador deve apenas enfrentar os argumentos deduzidos no processo que sejam capazes de “em tese” infirmar sua conclusão. Essa questão foi apreciada reflexamente junto ao mérito, como exposto pela Autoridade Julgadora:

Há mais, como decorrência do exercício de atividade mercantil, a Impugnante deveria contabilizar receitas e despesas dessa atividade em contas de resultado, no entanto, por ter sido descoberta e autuada em fiscalização anterior, passou a escriturar as operações em contas patrimoniais, com a alegação de que estava registrando operações por conta e ordem de terceiros, seus associados.

Antes de continuar o raciocínio, cabe lembrar que, os sindicatos e associações civis podem exercer atividades atípicas, inclusive mercantis, desde que submeta todas as receitas à tributação, com perda do direito ao benefício fiscal. Este também foi o entendimento exarado no DD recorrido, com supedâneo no Parecer Normativo CST nº 162/74.

Continuando, é de se observar que a Impugnante efetivamente exerceu atividade mercantil atípica (administração e venda de bilhetes) e auferiu rendimentos, os quais, obrigatoriamente, deveriam ter sido declarados e tributados como próprios, fazendo-os transitar em contas de resultado da sua contabilidade.

[...]

Despicienda a análise das manobras contábeis, embora tais constatações reforcem a ocorrência de descumprimento de outros requisitos legais, pois o simples fato de que a Impugnante exerceu atividade mercantil, sem lançar receitas e despesas operacionais nas contas de resultado, já é suficiente para demonstrar a infração.

A Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013 apontada trata de matéria diversa da que está sendo imputada à recorrente. Destaco ementa do normativo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a Desse modo, claro está que não se trata de compartilhamento de custos. base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Ou seja, no presente caso, a Autoridade Fiscal, em análise da escrituração contábil, identificou que a recorrente auferiu receitas em atividade típica de sociedade empresária e não ofereceu à tributação os valores correspondentes. Desse modo, propôs a suspensão da isenção. Aqui não se trata de “dedução de despesas” decorrente de compartilhamento de custos.

Nulidade – proibição de apresentar Embargos de Declaração

Transcrevo as razões que foram muito bem expostas pelo Julgador *a quo*:

Em relação à possibilidade de oferecer embargos de declaração em face do ADE, não existe previsão legal para tal recurso, seja em sede de fiscalização, cujo rito foi estabelecido no artigo 32 da Lei nº 9.430/96, seja em sede de contencioso administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72.

Ao contrário do que aduziu a Impugnante, a inexistência de previsão do recurso de embargos de declaração, nos ritos estabelecidos no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 e no Decreto nº 7.235/72, não configura ausência de norma reguladora, mas reflete a opção do legislador ao determinar as possibilidades recursais facultadas ao contribuinte para exercer o seu direito ao contraditório e defesa, sendo certo que refutar ou não conhecer de recurso não previsto em lei, não importa em cerceamento de defesa, nem em nulidade da decisão.

Nulidade – Não indicação de norma infringida

Neste ponto, transcrevo excerto do Relatório Fiscal o qual propõe a suspensão do benefício:

Em resumo, as entidades isentas terão que obedecer os mesmos requisitos das entidades imunes conforme disciplinado no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, o que não se observou no presente caso. Primeiramente a entidade opera quase que exclusivamente no exercício de atividade mercantil de venda de bilhetes para transporte de passageiros, claramente demonstrado no gráfico anterior. Ademais, sua contabilidade não respeita os princípios gerais contábeis, encobrindo a ocorrência do fato gerador dos tributos, sem registrar em contas de resultado as receitas auferidas. Tanto é que o contribuinte MUDOU a forma de contabilizar suas receitas após a autuação anterior da Receita Federal, inclusive “zerando” campos de antigas DIPJ através de retificadoras das declarações, como descrito no início deste relatório.

Trata o presente RELATÓRIO da análise da possibilidade de suspensão da ISENÇÃO da entidade para todos os tributos fiscalizados, pois a mesma nunca esteve habilitada ao gozo de imunidade tributária, por tratar-se de sindicato de empresas de transporte (patronal), e não de sindicato de trabalhadores, tratado no artigo 150 da Constituição Federal. Os sindicatos patronais gozam de isenção por força do artigo 15 da Lei nº 9.532/97, consolidado no artigo 174 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Ressalte-se que a atividade de gerenciamento da bilhetagem, a despeito de ter sido ou não imposta ao SETPS pela Prefeitura de Salvador, é de natureza MERCANTIL, mesmo que não possua fins lucrativos, como argumentou o contribuinte. O argumento da pretensa falta de lucro na atividade (o que não se verificou contabilmente) não é argumento para o pleito da isenção.

A Autoridade que proferiu o *decisum* suspendendo o benefício, também já apreciou essa questão e consignou em seu Relatório quando do julgamento:

C.2.2.1. Capitulações legais das infrações informadas no Relatório Fiscal.

Carece totalmente de consistência a argumentação da demandante de que as infrações apontadas pela fiscalização não foram legalmente capituladas. Está fartamente citada no Relatório Fiscal a base legal das infrações que sustentaram o procedimento fiscal.

Conforme já foi mencionado neste Despacho Decisório, as limitações impostas às instituições imunes são também aplicáveis às entidades isentas, na forma estabelecida pelo artigo 15, § 2º da Lei nº 9.532/97.

Basicamente, a força motriz da ação fiscal foi o descumprimento dos requisitos impostos às entidades isentas pelos artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. A isenção prevista no artigo 12 do citado dispositivo legal alcança tão somente as entidades que prestem os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativo.

A incompatibilidade da atividade de comercialização do vale-transporte com o instituto da isenção foi detalhada no tópico "B.1. ASPECTOS GERAIS" do presente julgamento. Isto porque o usufruto do benefício está condicionado à observância cumulativa de todos os requisitos estabelecidos em lei.

Observa-se assim que as entidades isentas terão que obedecer os mesmos requisitos das entidades imunes conforme disciplinado no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, o que não se observou no presente caso.

Os dispositivos acima não foram declarados inconstitucionais como bem colocou a própria recorrente: “a ADIn nº 1.802/DF, o STF declarou a inconstitucionalidade formal da alínea ‘f’ do § 2º do art. 12, do caput art. 13 e do art. 14, todos da Lei nº 9.532/1997, bem como a inconstitucionalidade formal e material do §1º do art. 12, da Lei nº 9.532/1997”.

A título ilustrativo, reproduz-se Acórdão extraído do site do STF¹:

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em confirmar a medida cautelar e **julgar parcialmente procedente a ação, com a declaração** i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do caput art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, **sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.**

Brasília, 12 de abril de 2018.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

[grifo nosso]

Assim, não cabe razão à recorrente.

Nulidade – Indicação de irregularidade não prevista em lei

Aduz a recorrente:

Na leitura da peça de Representação Fiscal não consta nenhuma infringência aos enunciados elencados. Aliás, a representação apenas reprisa o fato da atividade não constar do Estatuto e de ser tratar de atividade mercantil. Entretanto, consta do Estatuto, art. 2º, letra “h”:

h) Adotar as providências necessárias para operacionalizar a comercialização de bilhetagem, instituída pela legislação vigente, como meio alternativo do pagamento pela utilização do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros;

A autoridade Fiscal foi clara ao expor que “a atividade de gerenciamento da bilhetagem, a despeito de ter sido ou não imposta ao SETPS pela Prefeitura de Salvador, é de natureza MERCANTIL, mesmo que não possua fins lucrativos, como argumentou o contribuinte. Bem como a incompatibilidade da atividade de comercialização do vale-transporte com o instituto da isenção foi muito bem detalhada no tópico “C.1. ASPECTOS GERAIS” do Relatório do Despacho Decisório (fls. 359 e ss.).

Destaco, como consigna a Autoridade na ocasião, “a isenção consagrada aos sindicatos, está restrita às receitas próprias ou típicas de suas atividades, ou seja, as contribuições estatutárias, fixas e permanentes, pagas pelos sindicalizados, destinadas a manutenção de suas finalidades essenciais. Não são próprias da atividade sindical, por

¹ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>. Acesso em: 12 jul 2021

decorrerem de prática de caráter dinâmico e especulativo, as receitas oriundas da operacionalização e comercialização do vale-transporte/bilhetagem eletrônica do sistema de transporte coletivo da cidade de Salvador”.

Nulidade – Ato Declaratório Executivo

Neste tópico a recorrente apresenta a legislação e conclui que inexiste nos dispositivos apresentados a atribuição para aquela autoridade assinar Ato Declaratório de suspensão de isenção. Aduz também que o Relator da DRJ, no último parágrafo das fls. 431, faz indicação de enquadramento legal acrescentando norma legal antes não apresentada, fato que inova o procedimento e caracteriza cerceamento do direito de defesa, ao tempo que expõe a falta de competência daquele órgão para aperfeiçoar a acusação. Por fim, alega que o Ato Declaratório sentencia uma penalidade eterna ao determinar que a suspensão da fruição do benefício fiscal da isenção é “a partir de 01 de janeiro de 2014” sem delimitar o tempo final da suspensão. Fato que também atrai a nulidade por aplicar penalidade não prevista em norma legal.

Cabe destaque o art. 32 da Lei 9.430/96, devidamente evidenciado no ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/SDR Nº 21, DE 18 DE OUTUBRO 2018 (FL. 368) especialmente no que dispõe o § 3º e o § 10:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

[...]

§ 3º O **Delegado** ou Inspetor da Receita Federal **decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício**, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

[...]

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo **aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas**, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

[grifo nosso]

Já a PORTARIA DRF/SDR Nº 12, DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014 delega a competência, conforme abaixo:

[...]

Art. 5º - **Delegar competência ao chefe do Serviço de Orientação e Análise Tributária - Seort** e, nos seus impedimentos, a seu substituto eventual, para praticar os seguintes atos:

[...]

IV - decidir sobre a restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de valor originário até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais);

[...]

X - **apreciar e decidir** em processos administrativos relativos à imunidade, suspensão, redução e **isenção de tributos e contribuições administrados pela RFB, emitindo o correspondente ato declaratório quando couber**;

[...]

[grifo nosso]

Desse modo, não há nulidade do Ato Decisório emanado pela autoridade competente. Reitere-se que as entidades isentas terão que obedecer os requisitos disciplinados no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, para a fruição do benefício, o que não se observou no presente caso

Nulidade - Atividade de Mercantil

Expõe a recorrente:

É o que se observa nos autos de infração, nos quais o fisco considerou como receita bruta, na determinação das bases de cálculos, a totalidade do produto da venda dos créditos de recarga de cartões inteligentes (passagens) e como custo, na apuração do lucro contábil, utilizou os valores repassados para as empresas que efetivamente executaram o serviço de transporte.

O procedimento acima anotado faz concluir que o fisco considerou que a atividade mercantil efetivamente exercida pela Recorrente seria a de comércio de compra e venda de passagens. Fato que desencadeou a suspensão do benefício fiscal de isenção.

Por outro lado, e em oposição, a autuação levada a efeito no ano de 2013, PAF nº 10580.730754/2012-18 (isenção); nº 10580.720697/2013-31 (IRPJ/CSL) e nº 10580.720595/2013-16 (Pis/Cofins), o fisco suspendeu o benefício fiscal também em razão da atividade mercantil. Todavia, naquela feita utilizou como receita bruta da atividade os ressarcimentos das despesas rateadas, como fossem comissão de venda das passagens. Vale dizer, atribuiu a Recorrente a atividade de prestação de serviço de intermediação.

Isto posto, e comprovado se tratar da mesma situação fática, conclui-se, então, que o fisco modificou o critério jurídico. Logo, nula a suspensão da isenção por aplicação indevida de novo critério jurídico dado a um mesmo fato jurídico, em afronta ao determinado no art. 146 do CTN.

Um tanto quanto ousada a intenção de se aplicar a modificação de critério jurídico prevista no art. 146 do CTN, comparando os processos de suspensão de isenção e autos de infração anteriormente lavrados com os que agora estão sob análise.

De início, frise-se que este processo não trata de lançamento, então já não caberia a interpretação aduzida, tendo em vista que se aplica apenas quando há critérios jurídicos distintos daqueles adotados no exercício do lançamento. Ainda, não há modificação introduzida, tendo em vista que não há liame entre os processos. O julgamento deste independe do que ocorrer na decisão daqueles. Aqui o período analisado se refere ao AC 2014.

Dos Lançamentos

Em análise da escrituração contábil entregue pela recorrente, a Autoridade Fiscal explica de forma bem objetiva os lançamentos contábeis:

Ao receber pela venda dos vales transporte, a SETPS registra as operações a DÉBITO nas contas de ativo circulante BANCO e a CRÉDITO nas contas de passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713). O total recebido por estas

vendas somou R\$ 555.613.543,92 em 2014, conforme demonstrado na planilha APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL. Já o registro da contribuição sindical, que só correu nos meses de janeiro, fevereiro e março 2014, num total de ínfimos R\$ 33.016,28, se deu a DÉBITO na conta BANCO de ativo circulante e a CRÉDITO em conta de RESULTADO OPERACIONAL (2559).

As despesas correntes referentes à remuneração dos funcionários, locação de mão de obra, propaganda e publicidade, aluguéis, impostos, despesas financeiras e outras são registradas a CRÉDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante POR CONTA DE ASSOCIADOS (8773), e somaram R\$ 43.302.510,71 em 2014.

Os repasses efetuados aos associados são registrados mensalmente a CRÉDITO na conta BANCO e a DÉBITO na conta de passivo circulante SERVIÇOS EXECUTADOS ASSOCIADOS (4191). No final do exercício a empresa DEBITA as contas de venda dos bilhetes no passivo circulante VALE TRANSPORTE (8758) e MPE Eletrônica (8713) e CREDITA a conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275).

A operação derradeira é de DÉBITO à conta de passivo não circulante CRÉDITO DE CONSORCIADAS (2275) e de CRÉDITO às contas relacionadas a cada empresa de transporte de Salvador (passivo circulante) e às contas de despesas correntes (passivo circulante).

Do exposto observa-se, além das manobras contábeis, o desrespeito ao conceito contábil de passivo não circulante, referente às obrigações da entidade exigíveis após o exercício seguinte. Normalmente tais obrigações correspondem a valores exigíveis a partir do 13º mês seguinte ao do exercício social, mas no caso em tela, embora registradas em passivo não circulante, as obrigações são todas pagas no curso do próprio exercício, pois representam receitas para as empresas de transporte associadas à SETPS, confirmando mero jogo contábil para registro de operações, sem trânsito das receitas pelas contas de resultado.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, no quesito demonstração do resultado líquido do exercício, o contribuinte informou não ser possível sua elaboração, pois este “macularia os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis que determinam os procedimentos para apuração do resultado líquido do exercício”.

Ora, como evidencia a planilha de Apuração Mensal (AC 2014, fl. 371), considerando a análise da escrituração exposta pela Autoridade Fiscal, a interessada lançou o valor de **R\$ 555.613.543,92** nas contas 8758 e 8773, em contrapartida a entrada dos recursos na conta **Bancos**. Parte desse valor foi utilizado para pagar as despesas correntes (conta 8773, no valor de **R\$ 43.302.510,71**) e o repasse aos serviços executados pelos Associados (conta 4191, no valor de R\$ 504.352.688,01). A planilha demonstra o valor dos recursos recebidos deduzindo-se as contas de repasse como despesas.

APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL - CONTAS DE RECEITAS, DESPESAS E CUSTOS - ANO-CALENDÁRIO 2014
Valores em Reais (R\$)

Mês	RECEITAS			DESPESAS		Resultado Mensal	Lucro Trimestral
	Contribuição Sindical	Vale Transporte Cod 8758	Com MPE Eletrônica	Por conta associados 8773	Serviços Executados Associados 4191		
Janeiro	1.974,27	38.364.160,53	7.394.024,06	3.611.644,50	39.982.201,21	2.166.313,15	
Fevereiro	30.082,39	36.822.594,60	7.230.465,33	3.549.159,05	38.587.527,24	1.946.456,03	
Março	959,62	35.817.796,35	6.880.844,30	3.345.536,01	38.557.534,29	796.529,97	4.909.299,15
Abril	0,00	38.876.727,10	6.809.951,76	3.603.451,31	38.768.856,04	3.314.371,51	
Maio	0,00	38.075.358,97	6.953.221,07	3.925.707,13	42.507.325,93	-1.404.453,02	
Junho	0,00	38.426.013,29	4.245.976,18	3.249.835,59	36.658.485,41	2.763.668,47	4.673.586,96
Julho	0,00	42.869.135,86	5.763.757,70	4.001.274,05	42.990.085,17	1.641.534,34	
Agosto	0,00	40.257.728,26	7.122.966,08	3.622.059,71	45.494.427,93	-1.735.793,30	
Setembro	0,00	45.705.004,74	8.017.269,63	3.393.476,45	46.761.749,41	3.567.048,51	3.472.789,55
Outubro	0,00	41.982.103,57	7.523.135,78	3.344.412,43	48.154.725,65	-1.993.898,73	
Novembro	0,00	38.865.699,82	6.166.912,79	3.217.500,92	43.835.517,11	-2.020.405,42	
Dezembro	0,00	40.480.380,85	4.962.315,30	4.438.453,56	42.054.252,62	-1.050.010,03	-
TOTAL	33.016,28	476.542.703,94	79.070.839,98	43.302.510,71	504.352.688,01		13.055.675,66
33.975,90		555.613.543,92	547.655.198,72				

A Autoridade Fiscal, após análise da escrituração contábil, explica que os valores das receitas registradas nas contas 8758 e 8773 (R\$ 555.613.543,92) no final do exercício é repassado para a conta 2275 (passivo não circulante). Após, há a baixa nessa conta em contrapartida a outras contas no passivo circulante, ou seja, a receita só migra de conta credora para outra no passivo. Essas duas contas iniciais (8758 e 8773) representam o valor de R\$ 555.613.543,92 que ingressou na conta Bancos. Apenas parte desse valor foi repassado (R\$ 43.302.510,71 + 504.352.688,01), a qual inclusive foi considerada como custo. A diferença considerada como “Lucro Trimestral” não foi justificada pela recorrente.

Para justificar os lançamentos, a recorrente expõe em todas as suas defesas os lançamentos abaixo:

Para melhor entendimento, segue a função e funcionamento das contas:

A - Venda do bilhete: Meia-passagem, Vale Transporte Conta sintética 8713 e 8758, respectivamente:

Débito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

Crédito - (Passivo) – Serviços a Executar - Grupo 2.1.05.02

B - Remessa diária de parte do produto da venda (letra A) para os associados com retenção a título de despesa estimada:

Débito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

Crédito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

C - Pagamentos de custos e despesas relativas à operacionalização da bilhetagem, realizadas por conta e ordem de terceiros.

Débito - (Passivo) – Despesa por conta de Associado – 2.1.6.02

Crédito - (Ativo) - Banco conta movimento - Grupo 1.1.1.02

D - Apuração do custo e despesa da operacionalização da bilhetagem, no mês, realizadas por conta e ordem de terceiros, rateados entre os associados:

Débito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

Crédito - (Passivo) – Ressarcimento de Despesas - Grupo 2.1.6.01

E – Transferência pela execução do transporte de passageiro portador de bilhete - a operadora informa eletronicamente ao SETPS:

Débito - (Contra Passivo) – Serviços Executados Associados - Grupo 2.1.5.03

Crédito - (Ativo) – Adiantamento a Consorciados - Grupo 1.1.2.03

F - No final de cada ano é transferido o saldo da conta que representa os serviços executados para o passageiro transportado no Grupo 2.2.2.01 e “Crédito de Associado a Longo Prazo” - Grupo 2.2.2.01, sintética 2275, bem assim, o saldo da conta que representa as vendas de bilhetes, as contrapartidas são na conta do passivo, cujo saldo representa as passagens vendidas e ainda não utilizadas:

Débito - (Passivo) – Crédito de Associado a Longo Prazo - Grupo 2.2.2.01

Crédito - (Contra Passivo) - Serviços Executados Associados - Grupo 2.1.5.03

Débito - (Passivo) - Serviços a Executar Associados - Grupo 2.1.05.02

Crédito - (Passivo) - Crédito de Associado a Longo Prazo - Grupo 2.2.2.01

Observando os lançamentos acima, o “controle” feito pela interessada não justifica a diferença dos recursos advindos inicialmente em contrapartida à conta bancos. Ela nem mesmo demonstrou, por meio de valores, o déficit ou superavit do exercício, de modo a evidenciar a sua apuração e demonstrar não ter auferido lucros advindos da prestação de serviços. Apenas expôs de forma genérica os lançamentos sem cotejar com os valores expostos na tabela apresentada pela Autoridade.

Neste caso, seria imprescindível demonstrar a baixa integral do “passivo” registrado quando da venda dos bilhetes, de forma a evidenciar a destinação os recursos, para só então desqualificar o “Lucro” apurado pela Autoridade Fiscal.

Considerações Finais

A própria contribuinte indica o art. 278 da LSA, sustentando ser legítima a atividade de bilhetagem por meio de consórcio. No entanto, o Diploma Legal apontada trata de sociedade empresária, que visa lucros, e o dispositivo seguinte é claro ao definir a necessidade haver um contrato prevendo a partilha dos resultados:

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

Ademais, a interessada alegou desconhecer a planilha de APURAÇÃO DO LUCRO MENSAL citada na página 7 do Relatório Fiscal, fato que configura, no seu entendimento, mais uma hipótese de cerceamento do direito de defesa. No entanto, a referida planilha já foi analisada no tópico “C.2.2.3. *Apresentação da planilha de "APURAÇÃO MENSAL" referida na página 7*” do Relatório do Despacho Decisório (fl. 362). Consta ainda na Fl. 371 do presente processo e na fl. 318 do PAF 10580.726670/2018-67, constante do processo principal, cujo presente está juntado por apensação (cf. fls. 423 e 488).

Em 01/07/2019, foi registrada a Solicitação de Juntada do Recurso Voluntário referente ao processo citado acima, e em 12/08/2019 foi registrada a solicitação de juntada do recurso ora sob análise. Assim, não há que se falar obviamente em hipótese de cerceamento de defesa. A interessada apresentou tempestivamente a defesa demonstrando estar ciente de todos os fatos contra ela imputados.

Cabe destaque também, como relatado pela Autoridade Lançadora, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, no quesito Demonstração do Resultado Líquido do Exercício, o contribuinte informou não ser possível sua elaboração, pois este "macularia os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis que determinam os procedimentos para apuração do resultado líquido do exercício.

Ou seja, a forma de se demonstrar que a diferença apurada pela fiscalização não se trata de lucro seria através da escrituração, demonstrando o déficit ou superavit do exercício compatível com a atividade constante do Estatuto Social. Necessário também seria demonstrar a baixa integral do “passivo” registrado quando da venda dos bilhetes, de forma a evidenciar a destinação os recursos. Mas os lançamentos apresentados não justificam nem mesmo abarcam os valores contra ela imputados.

No decorrer do processo, a interessada pôde justificar os lançamentos apurados pela Autoridade Fiscal, no entanto, limitou-se a reproduzir as mesmas razões apresentadas anteriormente.

Conclusão

Desta forma, VOTO por afastar as arguições de nulidade e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

