



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10703.720003/2018-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.576 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente FEDERACAO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS DO RIO DE JANEIRO - FETRANSPOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

ISENÇÃO. ATO DE SUSPENSÃO. ALCANCE.

O ato de suspensão de isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 alcança o IRPJ, a CSLL, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS.

ISENÇÃO. ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.532/1997. REQUISITOS LEGAIS.

A remuneração de dirigentes, direta ou indireta, e o desvio de finalidade dos seus recursos dão ensejo à suspensão da isenção de entidade amparada pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/1997.

ISENÇÃO. ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.532/1997. DESVIO DE FINALIDADE.

A dação em garantia hipotecária de imóvel da entidade em benefício de terceiros, o pagamento de despesas de terceiros com recursos da entidade e a destinação de recursos da entidade para o pagamento de propinas são fatos caracterizadores do desvio de finalidade dos seus recursos e dão ensejo à suspensão da isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO DE REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ e de CSLL para os demais lançamentos (PIS e COFINS) decorrentes em relação às receitas consideradas como receitas brutas da atividade.

PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. TRIBUTAÇÃO DE OUTRAS RECEITAS. IMPOSSIBILIDADE.

Outras receitas não incluídas no conceito de receita bruta não são objeto de tributação pelo regime cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em ratificar a suspensão da imunidade/isenção da instituição. Vencido o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, que afastava a suspensão. Também acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar a receita oriunda dos bilhetes expirados fora do conceito de receita de serviços, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque (relator), Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz e Wilson Kazumi Nakayama, que mantinham os lançamentos tributários. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque restou vencido quando defendeu que as receitas oriundas das mensalidades também não eram receitas de serviços. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

FEDERACAO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS DO RIO DE JANEIRO - FETRANSPOR, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-108.888 (fls. 7553), pela DRJ Rio de Janeiro, interpôs recurso voluntário (fls. 7594) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o objetivo de obter a reforma daquela decisão.

O processo trata de ato de suspensão de isenção tributária (fls. 1454) e de correspondentes lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, calculados conforme o lucro arbitrado, bem como PIS e COFINS decorrentes dos mesmos fatos, todos relativos ao ano 2013 (fls. 1675). Também estão sendo exigidos juros de mora e multa de ofício (75%). O mesmo procedimento fiscal também deu ensejo a lançamento de IRRF, formalizado no processo nº 10703.720004/2018-81. Os lançamentos atingiram o total de R\$ 95.129.620,60 (fls. 2239).

A entidade autuada é uma associação sindical sem fins lucrativos voltada à defesa dos interesses e à representação das categorias das empresas que operam os serviços municipais e intermunicipais de transportes coletivos de passageiros no Estado do Rio de Janeiro.

A entidade foi objeto de diligência fiscal no final da qual a fiscalização propôs a suspensão da isenção em tela (fls. 2) em razão das acusações assim sintetizadas: (i) remuneração direta e indireta de dirigentes; (ii) existência de despesas não comprovadas e (iii) desvio de

finalidade dos recursos da entidade. Esse último item foi dividido conforme as várias situações fáticas encontradas: (i) aquisição de imóvel destinado à venda; (ii) controle de empresas com fins lucrativos (RIOPAR e RIOTERP); (iii) pagamento de despesas de terceiros (seguros, Rabaça & Associados); (iv) prática de atividade empresária com fins lucrativos (sistema de vale transporte e bilhetagem, Riocard Cartões, VTE) e (v) movimentação de recursos à margem da escrituração.

Cientificado dessas acusações, a entidade apresentou manifestação de inconformidade (fls. 749), cujos argumentos de defesa não foram acolhidos, conforme o parecer de fls. 1413. Assim, foi declarada a suspensão da isenção da entidade, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 172 (fls. 1454), de 24/10/2018.

Em seguida, foram lavrados os autos de infração em tela, conforme o termo de verificação fiscal de fls. 1722. O IRPJ foi exigido sobre o lucro arbitrado tendo como base a receita conhecida a partir da escrituração contábil da entidade, nas contas contábeis: Contribuição Sindical Indireta, Mensalidades, Recurso Adm. de VTE, Descontos Obtidos, Outras Receitas Extraordinárias. Também foram incluídas na base de cálculo as receitas atribuídas à empresa RioCard Cartões, intituladas: Taxa de Administração (escriturados como Taxa de Adm-VT), créditos expirados não utilizados pelos usuários. Por fim, também foram incluídas na base de cálculo as receitas financeiras e as receitas de aluguel.

A entidade impugnou o ato de suspensão da isenção (fls. 1461) e impugnou os lançamentos tributários (fls. 2260).

A decisão de primeira instância considerou as impugnações improcedentes (fls. 7553), o que deu ensejo ao presente recurso voluntário (fls. 7594), em que o contribuinte alega, em síntese, que:

- i) a decisão recorrida seria nula em razão de esta ter deixado de analisar argumentos trazidos nas impugnações, adotando entendimento contrário à defesa sem explicar o motivo que levou a essa decisão;
- ii) o ato declaratório de suspensão da isenção seria nulo em razão de inconsistências no procedimento fiscal;
- iii) a proibição de remunerar o seu dirigente, como condição para a isenção em tela, não seria absoluta, podendo ser adotada uma interpretação que contemple a razoabilidade, com referência na nova redação do mesmo dispositivo, introduzida pela Lei nº 13.151/2015;
- iv) a fiscalização não teria demonstrado que a entidade aplicou seus recursos em atividade estranha à sua finalidade, limitando-se a apontar situações em que foram auferidas receitas no exercício de atividades próprias da sua natureza;
- v) o fato de ter dado em garantia imóveis de sua propriedade em benefício da empresa RIOPAR PARTICIPAÇÕES S/A, que é sua controlada, não caracteriza desvio de finalidade, em razão de guardar total relação com a sua finalidade;
- vi) a participação em sociedades com finalidade lucrativa não pode ser considerada, por si só, como desvio de finalidade para justificar a suspensão de isenção, quando eventuais receitas auferidas são reinvestidas integralmente na atividade;
- vii) não teria havido dispêndio adicional na contratação do “seguro de responsabilidade para administradores”, em razão de este alcançar as empresas controladas pela entidade, e os serviços de marketing contratados teriam a finalidade de divulgar as suas próprias

atividades, ainda que redirecionadas a suas controladas, em consonância com o seu Estatuto Social;

- viii) a fiscalização não teria considerado todas as despesas envolvidas na administração do sistema de vale transporte e bilhetagem, de forma que, na verdade, não existiria o superávit apontado pela fiscalização;
- ix) as despesas de 2014 e 2015 teriam sido devidamente comprovadas;
- x) os lançamentos tributários seriam nulos em razão de a fiscalização não ter apurado de forma correta as bases de cálculo dos tributos exigidos;
- xi) a fiscalização teria considerado em duplicidade alguns valores da referida taxa de administração, pois já haviam sido considerados como receita em outra conta contábil, e não teria excluído os valores estornados e reembolsados, o que tornariam nulos os presentes autos de infração;
- xii) as receitas apontadas pela fiscalização são oriundas de créditos expirados e mensalidades, pelo que o correto percentual a ser aplicado seria de 8%, acrescido de 20%;
- xiii) considerando que as receitas oriundas de créditos expirados e de mensalidades não são contraprestações por serviços prestados, estas não podem compor a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS;
- xiv) o Ato Declaratório Executivo nº 172/2018 suspendeu a isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/97, atingindo apenas a isenção do IRPJ e da CSLL, de forma que a isenção do PIS e da COFINS não teria sido atingida, pelo que os lançamentos tributários desses tributos estariam ferindo o artigo 142, do CTN, dando ensejo à sua anulação.

Posteriormente, o recorrente fez juntar o Parecer de fls. 7809, de autoria do Professor Sérgio André Rocha.

Os argumentos do recorrente serão detalhados e analisados no voto que se segue.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

A entidade autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 29/07/2019 (fls. 7589) e seu recurso voluntário foi apresentado em 23/08/2019 (fls. 7592). Assim, o recurso é tempestivo e também foi apresentado por quem tem legitimidade processual, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

1 Decisão recorrida – omissão - nulidade

O recorrente propugna pela nulidade da decisão recorrida em razão de esta, segundo o seu entendimento, ter deixado de analisar argumentos trazidos nas impugnações, adotando entendimento contrário à defesa sem explicar o motivo que levou a essa decisão. O

recorrente, apesar de afirmar que vários argumentos seus sofreram por essa omissão, aponta apenas dois. Transcreve-se o correspondente trecho do recurso voluntário (fls. 7616):

26. Isso porque, ao se analisar as defesas apresentadas pela Recorrente, tanto em relação ao ADE nº 172/2018, como quanto aos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como a decisão ora recorrida, é possível constatar que, em diversos pontos, a DRJ deixou efetivamente de analisar os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente e/ou limitou-se a transcrever trechos do parecer conclusivo da fiscalização, sem, contudo, explicar o motivo pelo qual estaria adotando o entendimento transcrito em detrimento dos argumentos de defesa.

27. A título exemplificativo, a Recorrente cita dois trechos do voto da decisão recorrida, evidenciando a ocorrência de tal situação.

Com relação à alegação de que a Recorrente teria oferecido em garantia hipotecária, em favor de sua controlada Riopar, o imóvel localizado à Rua Victor Civita nº 77, Bloco 02, Jacarepaguá, Rio de Janeiro/RJ, a decisão recorrida simplesmente ignorou as razões de defesa apresentadas pela Recorrente, que demonstram que tal fato não violou o requisito previsto na alínea 'b', do parágrafo 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97, limitando-se a afirmar que "entende-se que a violação da disposição legal – art. 12, §2º, alínea "b", da Lei nº 9.532/97 – mesmo que tenha sido apenas uma vez, deve resultar na resposta dada pela Administração de suspender a isenção, pois, entregar o imóvel em garantia é deixar de aplicar 'recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais', dadas as restrições que passam a existir sobre o bem hipotecado" (grifos nossos).

28. Ora, a DRJ deixou de privilegiar o contraditório, reproduzindo o entendimento da fiscalização e sem esclarecer a razão pela qual, no seu entendimento, as razões apresentadas pela Recorrente não evidenciariam a inexistência de desvio de finalidade decorrente da concessão da garantia em questão.

29. Mais adiante, ao tratar da questão sobre as despesas incorridas pela Recorrente nos anos-calendários de 2014 e de 2015, a decisão recorrida simplesmente alegou que "baseando-se na informação fornecida pela própria FETRANSPOR tem-se em 2014 um total de R\$ 6.629.920,26 e em 2015 um total de R\$ 2.751.877,61 de despesas que não tiveram sua efetivação comprovada".

30. Ora, a decisão recorrida ignorou completamente todos os documentos e argumentos apresentados pela Recorrente em sua impugnação, na qual demonstrou, por exemplo, que no caso das despesas questionadas com a empresa Opus Consultoria, Administração e Participações Ltda., tanto a fiscalização, como a DIORT e a própria Recorrente concordam que restou comprovado que o pagamento realizado refere-se à remuneração do Presidente Executivo pelo exercício de suas funções estatutárias.

No que diz respeito à garantia hipotecária dada frente a um empréstimo de terceiro, a impugnação da entidade traz como argumento apenas o seu entendimento de que a hipoteca de um único imóvel não daria ensejo à suspensão da isenção, a menos de uma interpretação restritiva da lei, conforme o seguinte excerto (fls. 1505):

104. A concessão de tal garantia, contudo, visava meramente possibilitar a substituição de fiança bancária contratada pela Riopar com o Itaú, em decorrência de ter tomado prévio financiamento com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) para viabilizar a construção do VLT (fls. 1.317-1.388).

105. Como se sabe, a construção do VLT teve início em setembro de 2014 e foi parte de um enorme projeto de interesse público para revitalização da região central do

Rio de Janeiro, que ganhou vida quando a cidade foi escolhida para sediar os Jogos Olímpicos de 2016.

106. Dessa forma, não se pode alegar, como pretendido pelas autoridades fiscais, que a Impugnante, ao dar um único imóvel em garantia, esporadicamente, estaria exercendo uma outra atividade não prevista no seu objeto social. Trata-se claramente de uma argumentação forçosa, que não encontra amparo legal.

[...]

108. Tampouco merece prosperar o argumento da DIORT de que a Impugnante estaria violando o caput do artigo 15 da Lei nº 9.532/97, com base em sua interpretação restritiva, já que, ao conceder o imóvel em garantia, para viabilizar o financiamento necessário à implementação de tão grandioso projeto, a Impugnante estaria exatamente atuando no desenvolvimento de seus objetivos sociais, objetivando a promoção do transporte coletivo de passageiros no Estado do Rio de Janeiro.

Como se pode verificar, o argumento do impugnante é meramente retórico, baseado em sua interpretação da lei. A decisão recorrida afasta o argumento ao afirmar que a garantia dada restringiu a propriedade do imóvel, o que caracteriza o desvio de recurso da entidade para fins estranhos aos seus objetivos sociais, ainda que isso tenha ocorrido uma única vez, conforme o seguinte excerto (fls. 7568):

A Fiscalização descreve que "salas foram dadas em garantia hipotecária pela FETRANSPOR, a fim de permitir a RIOPAR PARTICIPAÇÕES S.A., sua controlada, a concessão de empréstimo pelo banco ITAÚ UNIBANCO S.A.". A Impugnante, por seu turno, argumenta que "ao dar um único imóvel em garantia, esporadicamente, estaria exercendo uma outra atividade não prevista no seu objeto social. Trata-se claramente de uma argumentação forçosa, que não encontra amparo legal".

Entende-se que a violação da disposição legal - art. 12, §2º, alínea "b", da Lei nº 9.532/97 - mesmo que tenha sido apenas uma vez, deve resultar na resposta dada pela Administração de suspender a isenção, pois, entregar o imóvel em garantia é deixar de aplicar "recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais", dadas as restrições que passam a existir sobre o bem hipotecado.

Entendo que não houve omissão da decisão recorrida ao apreciar o referido argumento do impugnante. O recorrente defendeu que um único caso de hipoteca de imóvel da entidade para garantir empréstimo para terceiro não seria suficiente para caracterizar o desvio de finalidade e, por seu turno, a decisão recorrida afirmou que o caso apontado já configuraria o desvio de finalidade.

Portanto, não existe a omissão apontada.

No que diz respeito às despesas não comprovadas relativas aos anos 2014 e 2015, o recorrente afirma que a decisão recorrida desconsiderou os documentos apresentados junto da sua impugnação que comprovariam a ocorrência das despesas.

A decisão recorrida verificou que a suspensão da isenção foi dirigida ao ano 2013, de forma que não era relevante a existência ou não de despesas não comprovadas em 2014 e 2015, pelo que entendeu que não havia congruência com o objeto da lide, conforme o seguinte excerto (fls. 7573):

Baseando-se na informação fornecida pela própria FETRANSPOR tem-se em 2014 um total de R\$ 6.629.920.26 e em 2015 um total de R\$ 2.751.877.61 de despesas que não tiveram sua efetivação comprovada.

Na forma prevista no §3º, do art. 15, da Lei nº 9.532/97 (acima reproduzido), os requisitos para isenção, aqui tratada, foram estabelecidos no art. 12, §2º, da mesma lei, particularmente, na alínea "d" fora imposta, entre outros, a comprovação efetiva de suas despesas, vigente no ano calendário de 2013 com a seguinte redação:

[...]

Por outro lado, a Fiscalização não apontou propriamente despesas não comprovadas para o ano-calendário de 2013 (v fls. 19 e 20), daí não se aplicar este fato para suspender a isenção para o ano-calendário de 2013. Porém, as outras quebras de requisitos, acima analisadas, continuam subsistentes como justificativa para a suspensão.

Como se vê, a decisão recorrida afastou o efeito sobre a lide da existência de despesas não comprovadas nos anos 2014 e 2015. Portanto, a reclamação de omissão do recorrente, também nessa quadra, não possui suporte fático, pelo que deve ser afastada.

2 Ato declaratório de suspensão da isenção - nulidade

O recorrente inquina de nulidade o referido ato declaratório de suspensão da isenção em razão de alegadas inconsistências no procedimento fiscal. Segundo o recorrente, a fiscalização fundamentou a suspensão da isenção no alegado fato de a entidade deter participação em sociedades lucrativas, das quais teria recebido dividendos irregulares. Todavia, no ano 2013 não teria havido distribuição de dividendos dessas sociedades. Ademais, o alegado superávit no sistema de vale transporte e bilhetagem: (i) teria sido apurado conforme critério desconhecido; (ii) teria resultado em três valores diferentes; (iii) teria considerado valores indevidos, estornados ou reembolsados; (iv) não teria considerado muitas despesas relativas à administração do sistema em tela (fls. 7620).

Conforme já relatado, a acusação fiscal aponta cinco tipos de desvio de finalidade dos recursos da entidade: (i) aquisição de imóvel destinado à venda; (ii) controle de empresas com fins lucrativos (RIOPAR e RIOTERP); (iii) pagamento de despesas de terceiros (seguro, Rabaça & Associados); (iv) prática de atividade empresária com fins lucrativos (sistema de vale transporte e bilhetagem, Riocard Cartões, VTE) e (v) movimentação de recursos à margem da escrituração.

O primeiro argumento do recorrente nessa quadra diz respeito à participação e controle da entidade nas sociedades empresárias RIOPAR e RIOTERP. O recorrente reclama de que a fiscalização teria afirmado, de forma inverídica, que a entidade recebeu dividendos dessas empresas em 2013. Todavia, compulsando a referida notificação fiscal (fls. 21), verifico que a afirmação do recorrente, essa sim, é inverídica, pois a fiscalização não afirma, em qualquer momento, a realização da distribuição de dividendos para a entidade, apenas assinala que existe essa possibilidade nos respectivos contratos sociais. Portanto, esse argumento carece de fundamento fático.

O segundo argumento do recorrente nessa quadra diz respeito aos ganhos auferidos pela entidade na atividade empresária consistente na administração do sistema de vale transporte e bilhetagem. A afirmação do recorrente de que tais ganhos foram calculados segundo um critério desconhecido não possui fundamento fático, pois o item “2.3.4.5. Análise contábil do sistema de vale transporte e bilhetagem” da Notificação Fiscal (fls. 34) deixa bem claro esse critério, o qual consiste na apuração dos lançamentos contábeis a título de “Taxa de adm-VT” na conta contábil 2.1.4.04.002, que corresponde aos ingressos, e na apuração dos lançamentos

contábeis a título de pagamentos às empresas Riocard Administradora de Cartões e Benefícios SA e Riocard Tecnologia da Informação S.A, nas contas contábeis 2.1.4.04.001 e 2.1.4.04.002, que correspondem às despesas. O valor apontado pela fiscalização (R\$138.287.404,65) corresponde à diferença entre os montantes dos ingressos apurados e das despesas pagas nos anos 2013, 2014 e 2015. Portanto o critério adotado pela fiscalização está bem claro.

O recorrente usa do seu conhecimento em relação ao critério adotado pela fiscalização para criticar o valor encontrado. Segundo o recorrente, a fiscalização teria considerado no montante de ingressos alguns valores indevidos, relativos a estornos ou reembolsados, e teria deixado de considerar, no montante de despesas, algumas despesas relativas à administração do sistema. Todavia, o recorrente não aponta os itens que seriam indevidos, o que impede a verificação da legitimidade da reclamação. Ademais, alguma variação do montante do ganho apurado não descaracteriza a prática de atividade empresarial, com fins lucrativos, a qual é um dos fundamentos para a suspensão da isenção.

Com isso, entendo que a alegação de nulidade deve ser afastada.

3 Requisitos legais para a isenção – remuneração de dirigentes.

Conforme já relatado, a acusação fiscal também aponta como fundamento para a suspensão da isenção da entidade o fato de esta ter remunerado o seu dirigente. O recorrente reconhece que houve a apontada remuneração, mas defende que esse fato, na espécie, não dá ensejo à suspensão da isenção, uma vez que a vedação da remuneração não seria absoluta e que os valores pagos seriam compatíveis com o mercado e proporcionais aos serviços prestados.

O presidente executivo da entidade, segundo a sua DIRPF, recebeu no ano 2013 o total de R\$ 1.626.894,68 a título de remuneração direta da entidade e a acusação fiscal ainda aponta uma remuneração indireta, a ser apreciada mais adiante.

O fundamento legal da suspensão da isenção em tela é o artigo 12, §2º, “a”, da Lei nº 9.532/1997 que, na época dos fatos, possuía a seguinte redação:

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.

[...]

§ 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;

Assim, nos termos da lei, para usufruir da isenção, a entidade não poderia ter remunerado o seu dirigente.

O recorrente afirma que a referida proibição não é absoluta e que poderia ser adotada uma interpretação que contemple a razoabilidade, com referência na nova redação do mesmo dispositivo, introduzida pela Lei nº 13.151/2015, que permite a remuneração em tela desde que atendidos certos critérios, inclusive “o limite dos valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação”.

Entendo que não cabe ao intérprete da norma introduzir uma regra de exceção que o legislador não criou, pelo que a suspensão da isenção é devida na espécie. Todavia, entendo que é possível deixar de aplicar uma norma quando esta se torna desproporcional diante de uma situação fática especial. Nesse caso, o intérprete não está introduzindo uma regra de exceção,

mas sim aplicando um princípio ao caso concreto, o que é autorizado pela hermenêutica constitucional.

Adotando a sugestão do recorrente, a norma aplicada seria desproporcional quando a remuneração do dirigente da entidade isenta é compatível com a remuneração de dirigentes de outras entidades similares e na mesma região. Todavia, o recorrente não demonstra que a remuneração realizada atende a esse critério, ou seja, ele não demonstra que outras entidades sindicais patronais no Estado do Rio de Janeiro remuneram os seus dirigentes com valores proporcionais ao praticado pela entidade autuada. O recorrente apenas aponta a remuneração dos dirigentes de grandes sociedades empresárias nacionais, com atuação internacional, o que certamente não serve de parâmetro, segundo o critério sugerido pelo próprio recorrente.

Saliente-se que a fiscalização não estava obrigada a fazer a prospecção desses valores, pois ela deve agir conforme a lei. A alegação de desproporcionalidade da lei é argumento de defesa do autuado e, assim, cabe à entidade demonstrar a situação fática para a qual a lei restaria desproporcional e isso não aconteceu.

Portanto, entendo que deve ser mantido o presente fundamento da suspensão da isenção em tela.

4 Requisitos legais para a isenção – desvio de finalidade

Conforme já relatado, a acusação fiscal também aponta como fundamento para a suspensão da isenção da entidade o fato de esta ter utilizado recursos da entidade em finalidade diversa daquela que consiste o seu objeto. Nesse caso, a fiscalização apontou cinco situações distintas que foram caracterizadas como desvio de finalidade: (i) aquisição de imóvel destinado à venda; (ii) controle de empresas com fins lucrativos (RIOPAR e RIOTERP); (iii) pagamento de despesas de terceiros (seguros, Rabaça & Associados); (iv) prática de atividade empresarial com fins lucrativos (sistema de vale transporte e bilhetagem, Riocard Cartões, VTE) e (v) movimentação de recursos à margem da escrituração.

Inicialmente, o recorrente afirma que a fiscalização não teria demonstrado que a entidade aplicou seus recursos em atividade estranha à sua finalidade, mas apenas apontado situações em que a entidade auferiu receitas no exercício de atividades próprias da natureza da entidade.

É certo que as entidades isentas podem auferir receitas no exercício de sua atividade e, para tanto, certamente é necessário aplicar os seus recursos econômicos. Todavia, nesse caso, os recursos aplicados deverão ser utilizados dentro da finalidade da entidade. Por outro lado, se a entidade exerce atividade estranha à sua finalidade, os recursos econômicos necessariamente aplicados certamente configurariam o desvio de finalidade defeso na lei.

O fundamento legal da suspensão da isenção em tela é o artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 que possui a seguinte redação:

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.

[...]

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

[...]

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

A finalidade da entidade autuada está definida no artigo 2º do seu estatuto, abaixo transcrito (fls. 40):

Art. 2o - A FETRANSPOR, cujo prazo de duração é ilimitado, com base territorial correspondente à área do Estado do Rio de Janeiro, tem por fim o estudo, a coordenação, a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras que operam os serviços municipais e intermunicipais de transportes coletivos de passageiros no Estado do Rio de Janeiro.

A verificação da congruência entre a finalidade da entidade e o objetivo dos recursos aplicados por ela e que foram apontados pela fiscalização exigem uma abordagem para cada situação fática relacionada na acusação fiscal, o que será feito a seguir.

4.1 AQUISIÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO À VENDA

A fiscalização constatou que a entidade adquiriu um conjunto de salas comerciais, no valor de setenta milhões de reais, e o contabilizou como “imóveis destinados à venda” (conta contábil 1.1.3.05.001). Apesar de intimada para informar a natureza desse imóvel, a entidade não prestou essa informação. Todavia, a fiscalização constatou que o imóvel foi dado em garantia hipotecária de um empréstimo obtido pela empresa RIOPAR PARTICIPAÇÕES S/A junto ao banco Itaú Unibanco S/A. Com isso, a fiscalização entendeu que a aquisição do imóvel não pode ser classificada como investimento e diverge da finalidade da entidade.

Por seu turno, o recorrente afirma que o conjunto de salas foi comprado para unificar a sede da entidade, embora essa mudança não tenha sido realizada, por uma razão gerencial. Afirma ainda que: a empresa RIOPAR PARTICIPAÇÕES S/A é sua controlada e estava encarregada da construção do VLT da região central da cidade do Rio de Janeiro; essa empresa adquiriu empréstimo junto ao BNDES com fiança bancária junto ao Banco Itaú e que a garantia hipotecária em tela foi realizada para substituir a referida fiança bancária. Por fim, afirma que tal fato não caracteriza desvio de finalidade em razão de guardar total relação com a sua finalidade.

Conforme apontado acima, a finalidade da entidade é promover “o estudo, a coordenação, a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras que operam os serviços municipais e intermunicipais de transportes coletivos de passageiros no Estado do Rio de Janeiro”. Apesar de um VLT ser um meio de transporte, a construção de um VLT não pode ser classificada como serviço de transporte coletivo de passageiros, de forma que a afetação do patrimônio da entidade para dar suporte à construção de um VLT desborda da finalidade da entidade sindical patronal ora recorrente.

Ainda que a entidade possa exercer alguma atividade econômica, essa atividade deve estar relacionada com a finalidade da entidade e, certamente, a “construção do VLT” e o apoio econômico para a empresa encarregada pela “construção do VLT” não estão incluídos na finalidade da entidade.

4.2 CONTROLE DE EMPRESAS COM FINS LUCRATIVOS

A fiscalização constatou que a entidade detinha 50% das ações da empresa RIOTERP - RIO TERMINAIS RODOVIÁRIOS DE PASSAGEIROS S/A (RIOTERP), a qual explorava comercialmente terminais rodoviários metropolitanos no Rio de Janeiro.

A fiscalização também constatou que a entidade detinha mais de 99% das ações da empresa RIOPAR PARTICIPAÇÕES S/A (RIOPAR). Esta funcionava como uma holding, detendo participações e controlando cinco outras empresas, destacando-se as empresas RIOCARD ADMINISTRADORA DE CARTÕES E BENEFÍCIOS S.A. (RIOCARD CARTÕES) e RIOCARD TECNOLOGIA DA ADMINISTRAÇÃO SA (RIOCARD TI), nas quais a RIOPAR detinha a quase totalidade das suas ações. Saliente-se que o presidente executivo e o presidente do conselho de administração da entidade eram membros do conselho de administração da RIOPAR.

Diante de tais constatações, a fiscalização entendeu que a entidade estava exercendo atividade de natureza essencialmente empresarial, destoando de sua finalidade. Por seu turno, o recorrente defende que “a participação em sociedades com finalidade lucrativa não pode ser considerada, por si só, como desvio de finalidade para justificar a suspensão de isenção, quando eventuais receitas auferidas são reinvestidas integralmente na atividade”.

Ainda que uma entidade isenta possa exercer alguma atividade econômica, essa atividade deve estar relacionada com a sua finalidade. As constatações feitas pela fiscalização demonstram que, na espécie, as atividades econômicas praticadas pela entidade, pela sua diversidade e volume, ganharam proporções que extrapolam em muito a sua finalidade estatutária. Entendo que não é possível classificar como “promoção do transporte coletivo de passageiros” a exploração comercial de terminais de ônibus, a exploração comercial da emissão de cartão de embarque e vale transporte, a administração de tecnologia aplicada e a construção de veículo de transporte. O grupo econômico administrado pela entidade é certamente muito maior do que a própria entidade, ou seja, a finalidade do grupo econômico é muito maior do que a finalidade da entidade, embora possa haver alguma congruência, e o esforço em administrar esse grupo econômico, fazendo-o produzir lucros, é certamente muito maior do que o esforço de administrar a entidade.

Portanto, observando o quadro fático trazido pela fiscalização, percebe-se que os recursos da entidade não foram utilizados apenas para promover o transporte coletivo no Estado do Rio de Janeiro, mas também para criar um grupo econômico relevante, influente e muito lucrativo. Assim, entendo que é cabível a suspensão da isenção em tela.

4.3 PAGAMENTO DE DESPESAS DE TERCEIROS

A fiscalização constatou que a entidade contratou com a seguradora AIG Seguros do Brasil S/A um seguro denominado “seguro de responsabilidade para administradores” cujos beneficiários eram não apenas os administradores da entidade, mas também os administradores das sociedades empresárias nas quais a entidade possuía participação societária.

A fiscalização também constatou que a entidade firmou um contrato com a empresa Rabaça & Associados - Multiempresa de Marketing e Comunicação Ltda. com a finalidade de obter “assessoria de imprensa e de comunicação institucional, visando ao relacionamento com a imprensa em suas diversas modalidades” cujos beneficiários eram não

apenas a entidade, mas também as sociedades empresárias nas quais a entidade possuía participação societária.

Diante de tais constatações, a fiscalização entendeu que a entidade estava desviando recursos próprios em benefício de terceiros. Por seu turno, o recorrente defende que não houve dispêndio adicional na contratação do referido seguro em razão de este alcançar as empresas controladas pela entidade, conforme o entendimento já adotado na decisão recorrida. Ademais, afirma que os serviços de marketing contratados têm a finalidade de divulgar as suas próprias atividades, “ainda que redirecionadas a suas controladas”, em consonância com o seu “Estatuto Social”.

A decisão recorrida assim se manifestou sobre essas questões (fls. 7571):

Há, no caso, dois itens de despesa que foram apontados pela Fiscalização: (1) Seguro e (2) assessoria de imprensa (fls. 27 e ss). Em ambos, a Fiscalização concluiu que a Fetranspor arcou com despesas que não eram somente dela, mas também de controladas.

Quanto ao Seguro, entende-se que a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar que houve desembolso adicional (além daquele para o seu próprio seguro) para abranger as controladas no âmbito do seguro contratado. Assim, assiste razão à Impugnante no ponto quando afirma que:

[...]

136. A DIORT alega às fls. 1.442 que o simples fato de se disponibilizar a cobertura do seguro à possibilidade de entrada de subsidiárias já seria suficiente para caracterizar o desvio de finalidade.

137. Nada poderia ser mais absurdo. Afinal essa possibilidade é oferecida à Impugnante pela seguradora em cláusula de adesão, não tendo sido desenhada especificamente para ela. Além do que, o desvio de finalidade deve ser efetivamente caracterizado pelo desvio de recursos e não pela mera possibilidade de que esse desvio venha a ocorrer, ainda que não tenha se efetivado, como indevidamente pretendido pela DIORT em seu Parecer Conclusivo.

138. Deste modo, enquanto a Impugnante não se vale da referida cláusula e contrata o pagamento de prêmio adicional para cobertura de subsidiárias, não há que se falar em desvio de finalidade. Do contrário a fiscalização e a DIORT estariam se baseando em presunção irrazoável e manifestamente ilegal.

Quanto à assessoria de imprensa, entende-se que razão assiste à Fiscalização, pois, o próprio contrato de prestação de serviços com RABAÇA & ASSOCIADOS - MULTIENTREPRISE DE MARKETING E COMUNICAÇÃO LTDA, tendo por objeto a "prestação de serviços na área de assessoria de imprensa e de comunicação institucional, visando ao relacionamento com a imprensa em suas diversas modalidades" (cláusula primeira), prevê na cláusula segunda que "II.a.3) dentro do atendimento previsto neste contrato, incluem-se também a cobertura às atividades e planos da RioPar Participações S/A, bem como de suas empresas." (gn) A Impugnante não justificou a contento a inclusão desta cláusula, apesar de seus esforços para afastar a tese de desvio de finalidade.

No que diz respeito à contratação de serviços de marketing, a decisão recorrida entendeu que a entidade não poderia ter utilizado os seus recursos para promover as atividades das sociedades empresárias em quem possui participação societária, pelo que estaria caracterizado o desvio de finalidade. Entendo que essa decisão não merece reparos e adoto os seus fundamentos como meu fundamento de decidir.

No que diz respeito à contratação de seguro, a decisão de primeira instância entendeu que não havia sido demonstrado o efetivo dispêndio adicional em relação às empresas controladas. Tal conclusão teve como fundamento o entendimento de que a cobertura para as empresas investidas estaria estabelecida apenas como uma eventualidade, conforme a transcrição acima. Entendo que a decisão *a quo* cometeu um erro no entendimento do contrato em tela. Apesar de este prever a cobertura para eventuais novas empresas em que a entidade pudesse obter participação societária, ou seja, uma eventualidade, não há dúvida de que o contrato já cobre as empresas RIOPAR, RIOCARD TI, RIOCARD ADMINISTRADORA, RIOTEP, MOV TV e SPTA, conforme o inciso VIII das especificações da apólice do seguro, encontrada na página 10 do arquivo não paginável juntado aos autos nas fl. 745. Portanto, a situação é de toda similar ao dispêndio anteriormente analisado, em que a entidade usa recursos próprios para beneficiar as sociedades empresárias em que detém participação societária.

Com isso, entendo que ficou demonstrado o desvio de finalidade dos recursos da entidade, em ambos os dispêndios apontados.

4.4 PRÁTICA DE ATIVIDADE EMPRESÁRIA

A fiscalização afirma que a entidade obteve ganhos pelo exercício de atividade empresária, consistente na administração do sistema de vale transporte e bilhetagem. O item “2.3.4.5. Análise contábil do sistema de vale transporte e bilhetagem” da Notificação Fiscal (fls. 34) deixa claro que a entidade contabilizou ingressos e despesas relativos a essa atividade nas contas contábeis 2.1.4.04.001 (“conta corrente do VTE”) e 2.1.4.04.002 (“conta corrente do Riocard Cartões”), obtendo um resultado positivo total de R\$ 138.287.404,65 para os anos 2013, 2014 e 2015.

Diante de tais constatações, a fiscalização entendeu que a entidade estava praticando atividade com fins lucrativos, o que seria razão suficiente para a suspensão da isenção em tela. A decisão recorrida adotou o entendimento de que a entidade pode auferir lucro em uma atividade empresária, desde que aplique esse lucro na sua atividade como instituição. Na espécie, como ficou constatado que os ganhos na administração do sistema de vale transporte e bilhetagem foram utilizados para corromper agentes públicos, a decisão recorrida entendeu que havia sido caracterizado o desvio de finalidade dos recursos da entidade, conforme o seguinte excerto (fls. 7572):

Entendo que, inicialmente, razão milita a favor da Impugnante, pois, embora comprovado nos autos a lucratividade no período de 2013/15 da Fetranspor com Vale Transporte e Bilhetagem, caberia ainda, como ônus de prova da Fiscalização, a destinação deste resultado positivo fora do escopo de seu objeto social. Observe-se que o art. 15, caput. da Lei nº 9.532/97 deve ser interpretado em conjunto com o §3º do art. 12 da mesma lei:

[...]

A interpretação em conjunto dos dispositivos citados determina a prova adicional do destino do superávit fora da razão social da instituição. Ocorre que o item seguinte na "Notificação Fiscal" denominado "2.3.5) Utilização da Fetranspor para a Movimentação de Recursos à Margem da Escrituração" esclareceu de modo convincente que parte (quase a totalidade) daquele superávit fora desviado para pagamento de propina, conforme apurado na operação lava-jato. A Fiscalização resumiu que "tendo em vista todo o exposto, e conforme apurado no item 2.3.4. o valor arrecadado com as Taxas de Administração foi de R\$ 438.759.583,77. Logo,

cerca de R\$ 125.359.881,07 podem ter sido desviados para os supostos pagamentos mencionados. Tal valor é muito semelhante aos R\$ 132.611.971,92, apurados no referido item como superávit entre a Taxa de Administração e as despesas do sistema de Vale-Transporte e bilhetagem eletrônica".

Vale reproduzir um pequeno trecho do Termo de Colaboração Premiada do vice-presidente do Conselho de Administração Marcelo Traça Gonçalves (v fls. 36 e site do TRF2):

[...]

Assim, conclui-se que restou comprovado o superávit e o seu destino fora do objeto social da Fetranspor.

O recorrente, por seu turno, afirma que a fiscalização não considerou todas as despesas envolvidas na administração do sistema de vale transporte e bilhetagem e aventa a possibilidade de não existir o superávit apontado pela fiscalização. Todavia, o recorrente não apresenta qualquer evidência que fundamente a sua alegação, pelo que estas não são suficientes para afastar a acusação fiscal.

O recorrente ainda alega que a fiscalização não teria demonstrado que o alegado superávit teria sido utilizado em atividade estranha aos objetivos estatutários da entidade. Todavia, conforme apontado pela decisão recorrida, no trecho acima transcrito, há evidências suficientes para levar à conclusão de que boa parte do superávit apontado pela fiscalização foi utilizada no pagamento de propina, o que certamente não é uma atividade que consta do estatuto da entidade.

Com isso, entendo que este é mais um caso de desvio dos recursos da entidade que dá ensejo à suspensão de isenção combatida.

4.5 DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A fiscalização também fundamenta a suspensão da isenção em tela no fato de a entidade ter deixado de comprovar a efetividade de uma série de despesas contabilizadas. A decisão recorrida verificou que as despesas apontadas pela fiscalização são relativas aos anos 2014 e 2015 e, assim, não podem ser utilizadas na fundamentação da presente suspensão, que tem por objeto o ano 2013. Assim, afastou esse fundamento da acusação fiscal, mas manteve a suspensão da isenção pelos outros fundamentos.

O recorrente, apesar de concordar com a decisão acima, questiona a afirmação, atribuída à decisão recorrida, de que as despesas de 2014 e 2015, apontadas pela fiscalização, não haviam sido comprovadas.

Considerando que as despesas de 2014 e 2015 não possuem congruência com o objeto da acusação fiscal, entendo que os argumentos do recorrente não podem ser apreciados, seja porque não contradizem a decisão recorrida, seja porque não alcançam o objeto do presente processo.

5 Lançamentos tributários - base de cálculo - nulidade

O recorrente afirma que os lançamentos tributários são nulos em razão de a fiscalização não ter apurado de forma correta as bases de cálculo dos tributos exigidos, conforme o seguinte excerto (fls. 7667):

152. Como se vê, é inerente ao ato de lançamento, dentro outros elementos, o cálculo do montante do tributo devido, do qual é pressuposto a devida apuração de sua base de cálculo.

153. Caso a aferição desse elemento seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido dos requisitos básicos inerentes do ato, resultando na sua nulidade, por representar vício material insanável.

[...]

155. Assim, é certo que, diferentemente do entendimento manifestado na decisão recorrida, o lançamento do crédito tributário, uma vez contaminado por vício material insanável, decorrente da indevida apuração da base de cálculo, deve ser julgado nulo, sob pena de se admitir a violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, não cabendo a sua mera correção.

156. Conforme será demonstrado nos próximos tópicos, a fiscalização pecou exatamente ao deixar de apurar corretamente a base de cálculo do crédito tributário lançado no presente processo administrativo, em especial: (A.1) na apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ao imputar na base de cálculo de tais tributos as receitas com taxa de administração em duplicidade; (A.2) na apuração de IRPJ e CSLL com base no lucro arbitrado, ao aplicar incorreto percentual de presunção sobre as receitas de crédito expirado e mensalidades; e (A.3) na apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo, ao incluir na sua base de cálculo receitas com crédito expirado, que não decorrem da prestação de serviços, nem da venda de mercadorias.

A nulidade do processo administrativo tributário é determinada no artigo 59¹ do Decreto nº 70.235/1972 e deve ser declarada mediante: (i) atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Verifico que o recorrente não aponta qualquer uma das hipóteses legais de nulidade. Afora essas duas situações, a exigência tributária pode ser exonerada pela insubsistência do crédito tributário exigido, mas tal hipótese não se confunde com as situações que dão ensejo à declaração de nulidade.

A insubsistência do crédito tributário pode ser total ou parcial. Essa segunda hipótese pode ocorrer quando o lançamento tributário aponta uma coletividade de fatos geradores e apenas alguns são acolhidos na decisão sobre o litígio, ou seja, quando a decisão reduz a base de cálculo dos tributos exigidos. O mesmo pode ocorrer por outros motivos, por exemplo, quando o mesmo fato gerador é considerado mais de uma vez, conforme foi verificado no Acórdão nº 1402-003.888, de 14/05/2019, relatado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, em que foi adotada a seguinte ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO NO CÁLCULO DAS BASES TRIBUTÁVEIS. MANIFESTO LAPSO QUE GEROU DUPLICIDADE IDENTIFICÁVEL DOS VALORES DOS MESMO FATOS COLHIDOS. INOCORRÊNCIA

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Uma vez identificado e confirmado simples erro no cálculo das bases tributáveis que compõem o lançamento de ofício, impõe-se a correção de tal equívoco quantitativo. Contudo, tal lapso não implica em violação ao art. 142 do CTN, uma vez que devidamente determinada a matéria tributável, adotada a correta modalidade de apuração dos tributos exigidos e presentes os demais requisitos legais constitutivos do lançamento.

Portanto, a necessidade de correção da base de cálculo dos tributos exigidos não é, por si só, razão suficiente para a declaração de nulidade do correspondente auto de infração.

O recorrente aponta três situações em que entende que houve erro na apuração da base de cálculo por parte da fiscalização. Essas situações serão analisadas a seguir.

5.1 TAXA DE ADMINISTRAÇÃO – DUPLICIDADE - ERRO

A fiscalização apontou como receita da entidade a diferença entre o montante recebido a título de taxa de administração do sistema de vale transporte e bilhetagem e o montante das correspondentes despesas. O recorrente afirma que a fiscalização teria considerado em duplicidade alguns valores da referida taxa de administração, pois já haviam sido considerados como receita em outra conta contábil, e não teria excluído os valores estornados e reembolsados, conforme o seguinte excerto (fls. 7672):

163. Deste modo, a fiscalização considerou que todos os recursos que ingressaram na conta bancária da Recorrente (lançamento à débito na conta contábil "Bancos" – nº 1.1.1.02.029) e que tiveram como destinação a conta de passivo que registrava a taxa de administração (lançamento a crédito na conta contábil "Riocard Cartões" – nº 2.1.4.04.002), correspondiam a receitas omitidas relativas a essa taxa, o que, contudo, leva a uma incorreta apuração desses valores tidos como receitas de taxa de administração, conforme será a seguir evidenciado.

(A.1.a) Duplicidade na Apuração de Parte da Taxa de Administração:

164. A primeira inconsistência verificada em razão da forma como foram apuradas as supostas receitas omitidas de taxa de administração (conta contábil "Riocard Cartões" nº 2.1.4.04.002), refere-se ao cômputo em duplicidade de uma parte dessas receitas supostamente omitidas, no valor de R\$ 81.746.400,90.

165. Isto porque, em relação aos valores contabilizados na referida conta contábil (nº 2.1.4.04.002), considerados como receitas omitidas pela fiscalização, a Recorrente esclarece que uma parcela de tais receitas com taxa de administração, nos meses de janeiro a outubro de 2013, no valor total de R\$ 81.746.400,90 (doc. 02), foi efetivamente reconhecida como receita, mediante lançamento a débito na conta contábil nº 2.1.4.04.002 ("Riocard Cartões") tendo como contrapartida um lançamento a crédito na conta contábil de receita nº 4.1.1.02.002 ("Recurso Adm.de VTE").

[...]

(A.1.b) Indevida Consideração como Taxa de Administração de Valores Estornados e de Reembolsos:

172. Essa forma de apuração, pela fiscalização, das receitas supostamente omitidas pela Recorrente levou, ainda, a uma segunda inconsistência na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por não serem considerados os estornos realizados ao longo do ano-calendário de 2013, contabilizados mediante lançamento a crédito na conta contábil "Bancos" (1.1.1.02.029), para anular o lançamento anterior a débito, ou, ainda, lançamentos com a natureza de reembolso, o

que afeta diretamente o resultado final a ser apurado como receita omitida de taxa de administração.

Esses argumentos já haviam sido apresentados na impugnação e foram rejeitados na decisão recorrida que assim se manifestou sobre eles (fls. 7576):

III.1 - duplicidade

A impugnante alegou ter ocorrido duplicidade de contagem de receitas auferidas com a atividade de gestão do sistema de vale transporte e bilhetagem. Argumentou que "uma parte das receitas de taxa de administração consideradas pela fiscalização como omitidas e que constariam na conta contábil nº 2.1.4.04.002 "Riocard Cartões" (R\$ 81.746.400,90), chegaram a ser reconhecidas como receita na conta contábil nº 4.1.1.02.002 "Recurso Adm. de VTE".

No entanto, a alegada duplicidade não existiu porque a Fiscalização considerou apenas "os valores referentes à Taxa de Administração (escriturados como Taxa de Adm-VT) como crédito na conta de Passivo 2.1.4.04.002 — Conta Corrente RioCard Cartões" em contrapartida ao lançamento de débito na conta de Ativo 1.1.1.02.029 — Bancos, não considerando os lançamentos a crédito na conta contábil nº 4.1.1.02.002. Em outras palavras, a Fiscalização apenas acrescentou receitas que não passaram por conta de resultado.

III.2 - estornos de lançamentos não levados em conta

A Impugnante alegou ter havido estornos que não foram tomados em conta, mas o exame do Razão (cópia fls. 1769 e ss) demonstra que os estornos foram computados. Por exemplo, na tabela de fl. 1747, o valor considerado em 12/2013 de Taxa adm-VT fora 9.136.503,09, e o total apurado a título de Taxa adm-VT fora 9.136.503,09, à fl. 1828, sendo este valor a soma algébrica, com os estornos sendo considerados. Assim, considera-se não comprovada a alegação.

Ressalte-se que o total apurado, a título de Taxa de Administração pela Fiscalização (fl. 20 do TVF), de 109.129.773,01 é inferior ao informado pelo próprio autuado, conforme registrado no TVF (fl. 19), no valor de 117.592.700,28, observe-se abaixo a resposta do contribuinte à fl. 2214 ao Termo de Intimação Fiscal:

Uma pequena parcela dos valores arrecadados refere-se à Taxa de Administração, que incide sobre o valor do Vale Transporte e serve para o custeio das operações de emissão, comercialização e distribuição deste benefício social por esta Federação conforme Contrato de Delegação. Essa taxa é calculada com base em um percentual sobre o valor repassado às empresas de transportes, o qual varia de acordo com o prestador de serviço. O valor recebido pela Intimada a título de Taxa de Administração no ano-calendário de 2013 é de R\$ 117.592.700,28, sendo certo que tal valor permaneceu contabilizado na conta contábil 2.1.4.04.002.

A diferença entre o informado pelo contribuinte e o apurado pela Fiscalização supera 9 milhões de reais contra o próprio contribuinte, enquanto o que alega ter sido acrescido por conta de estornos não-computados é de menos de 12 mil reais.

O recurso voluntário em nada acrescenta aos argumentos iniciais em relação à alegada duplicidade, apenas refuta o fundamento fático da decisão recorrida, afirmando que esta caiu em erro, conforme o seguinte excerto (fls. 7674):

167. Contudo, este entendimento está absolutamente equivocado, o que pode ser facilmente comprovado pela análise do razão da conta contábil nº 4.1.1.02.002, relativo às receitas "Recurso Adm. de VTE", e o razão da conta contábil nº 2.1.4.04.002 ("Riocard Cartões"), no qual se confirma que o reconhecimento (lançamento a crédito) das receitas relativas a "Recurso Adm. de VTE" teve como

contrapartida exatamente um lançamento a débito (mesma data e valor) na conta de passivo "RioCard Cartões" (doc. 03 da impugnação), conforme quadros demonstrativos abaixo:

A leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1737) permite verificar que a fiscalização considerou como receita declarada o montante das contas de receita: 4.1.1.01.001 (Contribuição Sindical Indireta), 4.1.1.02.001 (Mensalidades), 4.1.1.02.002 (Recurso Adm.de VTE), 4.1.2.01.003 (Descontos Obtidos) e 4.1.3.01.003 (Outras Receitas Extraordinárias), totalizando R\$ 94.550.655,17.

Em seguida, a fiscalização aponta como receita omitida o montante dos lançamentos descritos como "Taxa de Adm-VT" na conta contábil 2.1.4.04.002 (Conta Corrente RioCard Cartões), uma conta do passivo que, segundo informação do próprio contribuinte, não foi levada ao resultado. Os lançamentos contábeis teriam como contrapartida a conta do ativo 1.1.1.02.029 (Bancos), conforme a planilha de fls. 1769.

Ao contrário do que afirmou durante a fiscalização, o recorrente afirma agora que a fiscalização considerou valores da taxa de administração que já haviam sido oferecidos à tributação. Para isso, aponta os razões gerenciais de fls. 2382. Verificando esses documentos, constato que se tratam da conta 7.4.01.04.002 (Taxa Adm. VTE), a qual possui lançamentos com a referida conta que serviu de base para o lançamento (2.1.4.04.002 - Conta Corrente RioCard Cartões). O recorrente não esclarece a natureza da conta que apontou.

Entendo que os documentos apresentados pelo recorrente não são suficientes para infirmar o valor encontrado pela fiscalização, pois esta considerou apenas os lançamentos da conta 2.1.4.04.002 (Conta Corrente RioCard Cartões) que tinham como contrapartida a conta 1.1.1.02.029 (Bancos), enquanto o recorrente aponta lançamentos com outra conta contábil (7.4.01.04.002 - Taxa Adm. VTE).

Portanto, afasto a alegação de redundância da base de cálculo apontada pela fiscalização.

O recurso voluntário também não acrescenta qualquer informação aos argumentos iniciais em relação ao alegado cômputo de lançamentos estornados ou reembolsados, apenas refuta genericamente o argumento adotado naquela decisão.

O cálculo da base de cálculo encontrada pela fiscalização tem como fundamento os lançamentos contábeis relacionados na planilha de fls. 1769, anexada ao Termo de Verificação Fiscal. Consultando essa planilha, verifico que, dentre os quatro lançamentos apontados pelo recorrente, três possuem descrição que indicam o estorno de um lançamento e um possui descrição que indica o reembolso de um valor. O contribuinte reforça seu argumento apontando que estes não possuem a correspondente movimentação financeira.

Entendo que assiste razão ao recorrente quando este afirma que tais lançamentos não devem ser considerados na base de cálculo dos tributos. Considerando que os quatro lançamentos totalizam R\$ 11.253,13, este valor deve ser abatido da base de cálculo para o arbitramento do lucro.

5.2 LUCRO ARBITRADO – PERCENTUAL - ERRO

A fiscalização arbitrou o lucro da entidade com o percentual de 32%, adicionado de 20%, que é o percentual aplicado às receitas decorrentes de prestação de serviços, considerando que a entidade é uma associação civil prestadora de serviços (fls. 1745).

O recorrente, por sua vez, defende que as receitas apontadas pela fiscalização são oriundas de créditos expirados e mensalidades, pelo que o percentual a ser aplicado seria de 8%, acrescido de 20%.

Esse argumento já havia sido apresentado na impugnação e a decisão recorrida manifestou-se sobre ela nos seguintes termos (fls. 7577):

Não prospera o argumento, porque o art. 519 do RIR/99, citado pelo contribuinte, não apenas impõe o percentual de 32% - que acrescido de 20% resulta em 38,4% - para "prestação de serviços em geral", mas também para "intermediação de negócios" e "administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza":

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

(...)

III- trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. (gn)

(...)

No caso em exame, entende-se que as mensalidades estão enquadradas na alínea "a" (prestação de serviços em geral), pois é o que a Fetranspor executa para os seus associados ("V. Estatuto, Art. 2º - A FETRANSPOR, cujo prazo de duração é ilimitado, com base territorial correspondente à área do Estado do Rio de Janeiro, tem por fim o estudo, a coordenação, a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras que operam os serviços municipais e intermunicipais de transportes coletivos de passageiros no Estado do Rio de Janeiro"; vide também art. 3º; fls. 10 e ss).

Já os créditos expirados são subsumidos na alínea "c", pois, neste caso, a Fetranspor administra bens e direitos de terceiros (concessionárias e permissionárias), conforme o próprio Impugnante o admite (item 51 da Impugnação), não deixando de incidir também no conceito de prestação de serviços em geral:

51. Crédito expirado: A Impugnante realiza a arrecadação dos valores relativos aos créditos adquiridos pelos usuários finais, por meio do sistema de vale transporte e bilhetagem eletrônica, obrigando-se a gerir o valor arrecadado e a repassá-lo às permissionárias e concessionárias de transporte à medida em que ocorre a efetiva prestação do serviço aos usuários finais. (gn)

Assim, rejeita-se a tese de erro no percentual de presunção.

O recorrente combate essa decisão afirmando que os valores relativos aos bilhetes expirados não podem ser classificados como contraprestação pela prestação de um serviço, uma vez que têm origem nos bilhetes emitidos e não utilizados pelos respectivos usuários.

Entendo que a afetação dos bilhetes expirados para a entidade atuada faz parte de sua remuneração pela administração do sistema de emissão de bilhetes, conforme foi muito bem pontuado na decisão recorrida, pelo que a adoto como fundamento de decidir.

O recorrente também afirma que os valores relativos às mensalidades pagas pelos seus associados não podem ser considerados como contraprestação pela prestação de um serviço, uma vez que visam apenas o seu custeio, não existindo qualquer obrigação específica correspondente.

Entendo que as referidas mensalidades são devidas para que a entidade possa cumprir o seu objeto institucional, inclusive “a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras”, o que se caracteriza como uma prestação de serviços, conforme foi muito bem apontado na decisão recorrida, pelo que a adoto como fundamento de decidir.

Portanto, afasto a alegação de erro na determinação do índice utilizado para calcular o lucro arbitrado.

5.3 PIS E COFINS – REGIME CUMULATIVO - BASE DE CÁLCULO - ERRO

O recorrente amplia o seu argumento apontado no item anterior, agora para alcançar a tributação do PIS e da COFINS. Segundo o recorrente, considerando que as receitas oriundas de créditos expirados e de mensalidades não são contraprestações por serviços prestados, estas não podem compor a base de cálculo dos referidos tributos, a qual está restrita ao produto da venda de bens e ao preço de serviços prestados.

O Parecer recentemente juntado pelo recorrente aprofunda a análise da natureza jurídica dos créditos expirados e das mensalidades para fins de tributação.

O autor do parecer defende que os créditos expirados não possuem natureza de receita e, por isso, não podem ser tributados, conforme o seguinte trecho conclusivo (fls. 7856):

Como já esclarecemos, os "créditos expirados" não são valores que se agregam definitivamente ao patrimônio da Fetranspor, de modo que de receitas não se tratam.

Ademais, mesmo que fossem considerados receita, não há dúvidas quanto ao fato de que os "créditos expirados" não decorrem da realização das atividades de gestão do Sistema de Bilhetagem Eletrônica. Pelo contrário, caso tais montantes revertissem em benefício da Fetranspor teriam certamente uma natureza não operacional, não configurando, portanto, receita bruta, seja qual for o conceito de receita bruta adotado.

Devo discordar do autor do parecer em ambas as afirmações. Entendo que os créditos expirados, conforme o ordenamento jurídico da época, eram regularmente agregados ao patrimônio da entidade, uma vez que não existia qualquer dispositivo, legal ou contratual, que dava destinação diversa a essa riqueza. Esse entendimento é corroborado pelos fatos, uma vez que os referidos recursos, efetivamente, permaneceram sob o domínio da entidade, sem qualquer expectativa de alteração da sua situação jurídica. Saliente-se que o posterior advento de norma legal dando destino diverso aos créditos expirados foi necessário para evitar a incorporação dessa riqueza ao patrimônio da Fetranspor.

Ademais, considerando que os créditos expirados são receita oriunda da atividade fim da entidade, não há outra classificação possível que não seja a de receita bruta. Em outras

palavras, entendo que a receita da atividade da entidade era composta por duas rubricas: fração dos créditos repassados, em razão da efetiva utilização dos bilhetes de passagem, e totalidade dos créditos não utilizados e expirados.

O autor do parecer também defende que as mensalidades, apesar de serem receita, não podem ser tributadas pelo PIS e COFINS em razão de não serem receita bruta, conforme o seguinte trecho conclusivo (fls. 7855):

Como já deixamos registrado anteriormente, as contribuições associativas não decorrem das atividades da Fetranspor, ao contrário, são necessárias para que a Federação possa custear tais atividades.

Assim, há uma clara relação de precedência entre as contribuições previstas no artigo 13 do Estatuto da Fetranspor e a realização de qualquer atividade por esta entidade, as contribuições associativas viabilizam a existência da associação, não remuneram suas atividades. São fluxos financeiros não contraprestacionais, que não requerem qualquer atividade específica da Federação em benefício de suas associadas.

Portanto, não nos parece haver espaço para se sustentar que as "mensalidades" seriam passíveis de tributação pelo PIS e a COFINS.

Devo discordar do autor do parecer. Conforme já dito anteriormente, entendo que as mensalidades são devidas para que a entidade possa cumprir o seu objeto institucional, inclusive "a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras", o que se caracteriza como uma prestação de serviços, conforme foi muito bem apontado na decisão recorrida. A previsão legal de isenção tributária existe somente porque esse tipo de receita seria ordinariamente tributável. No caso em que a entidade não cumpre as condições legais para a isenção, a tributação dessa receita é mandatória.

Destarte, entendo que as referidas receitas são preço de serviços prestados e, assim, devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

6 PIS e COFINS – suspensão da isenção – artigo 142 do CTN - nulidade

O recorrente afirma que o Ato Declaratório Executivo nº 172/2018 suspendeu a isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/97 e que esse dispositivo determina a isenção apenas em relação ao IRPJ e à CSLL, de forma que a isenção em relação ao PIS e à COFINS teria continuado hígida, pelo que os lançamentos tributários desses tributos estariam ferindo o artigo 142, do CTN, dando ensejo à sua anulação, conforme o seguinte excerto (fls. 7689):

216. Os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram lavrados após a emissão do ADE nº 172/2018, o qual pretende a suspensão da isenção a que a Recorrente fazia jus.

217. Contudo, cabe destacar que o referido ADE limitou-se a suspender a isenção prevista no artigo 15, da Lei nº 9.532/97, como se verifica abaixo:

"Art. 1º. Suspender a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 30 de dezembro de 1997, relativamente aos anos-calendários de 2013, 2014 e 2015 (...)"

218. De acordo com o parágrafo 1º do mesmo artigo, a isenção prevista em tal dispositivo é aplicável exclusivamente em relação ao IRPJ e à CSLL. Confira-se:

[...]

225. O lançamento realizado com ausência de fundamento e motivação implica em sua nulidade material, visto que fulmina a própria substância do crédito tributário constituído, em clara violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Esse argumento do recorrente foi reforçado no item 3 do Parecer juntado recentemente (fls. 7857).

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento da entidade, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.718/1998, verbis:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Todavia, os artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, criaram uma regra especial de incidência para as associações referidas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, pelos quais a contribuição para o PIS/PASEP é calculada com base na folha de salários e a COFINS é isentada. Contudo, isso ocorre apenas quando a entidade está enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, verbis:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Na espécie, a entidade não se enquadra do referido grupo, uma vez que não atendeu aos requisitos legais contidos no referido artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, conforme demonstrado pela fiscalização e já abordado nesse voto.

Ao contrário do que defende o recorrente, a constatação das irregularidades que deram ensejo à suspensão da sua isenção quanto IRPJ também tem o efeito de suspender a isenção para as contribuições em tela.

Portanto, sob o aspecto material, não há dúvida quanto à adequação da tributação ora combatida.

Sob o aspecto formal, para a realização dos lançamentos tributários em tela, entendo que não há necessidade de outra providência além daquelas adotadas pela Administração Tributária. O referido ato declaratório, ao apontar o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, suspendeu a isenção dos tributos expressamente citados nesse dispositivo e também suspendeu a isenção dos tributos que acontecem conforme as regras desse dispositivo, que é o caso do PIS/PASEP e da COFINS.

Ademais, não existe qualquer norma que determine a emissão de ato formal específico para suspender a isenção das contribuições sociais. Pelo contrário, o artigo 32 da Lei nº 12.101/2009 determina, expressamente, a suspensão “automática” da isenção em tela, verbis:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto

de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

Portanto, a exigência do recorrente para que fosse emitido um ato declaratório específico para as contribuições não possui suporte legal e vai de encontro aos princípios que informam o sistema tributário nacional, pois vulnera o princípio da legalidade, o princípio do formalismo moderado e o princípio da verdade material.

O Parecer recentemente juntado pelo recorrente defende o formalismo moderado, mas propugna que, no presente caso, o formalismo não pode ser flexibilizado, conforme o seguinte excerto (fls. 7858):

Em minha pesquisa acadêmica, tenho sido crítico dos formalismos e de uma teoria jurídica que vira as costas para a realidade em uma espécie de deificação da forma. Contudo, chamo a atenção para o fato de que criticar o formalismo não é negar a relevância das formas e a existência de fronteiras que não podem ser transpostas no processo de interpretação de textos normativos. Esta abordagem foi apresentada no seguinte trecho que, por ser relevante para nossa análise, transcrevemos na íntegra:

Concordo com o autor do parecer quando defende o formalismo moderado. Não poderia ser diferente, pois este é um princípio informador do processo administrativo fiscal. Contudo, não posso concordar com a rigidez formal que ele exige para o presente caso, pois, no meu entender, somente a forma expressamente prescrita em lei deve ser seguida rigidamente. Na espécie, ocorre o contrário, conforme o supracitado artigo 32 da Lei nº 12.101/2009, o qual dispensa qualquer ato formal para a suspensão do direito à isenção das contribuições sociais. Se a lei não exige uma forma específica, não cabe ao intérprete exigir uma forma qualquer, por analogia à outra norma (IRPJ), exatamente para evitar a aplicação da lei.

Saliente-se que não houve qualquer risco ao princípio da ampla defesa, pois a instituição gozou da oportunidade de se defender previamente de qualquer decisão da Administração Tributária e está em curso o presente contencioso administrativo para ela se defender da decisão que afastou toda a isenção em tela.

Este é o entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual entende que o ato declaratório previsto no artigo 32 da Lei nº 9.430/1996 alcança também as contribuições, conforme o Acórdão nº 9101-003.586, de 09/05/2018, para o qual foi adotada a seguinte ementa, da qual se destaca a sua parte final:

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuições. Essa espécie de vício possui natureza material.

Portanto, entendo que o presente argumento do recorrente deve ser afastado.

7 Movimentação de recursos à margem da contabilização

O último item dos vários fundamentos adotados pela fiscalização para propor a suspensão da isenção em tela trata das evidências apuradas em operações policiais (“Ponto Final”, “Cadeia Velha”) as quais são desdobramentos da Operação Lava Jato no Rio de Janeiro. Segundo os depoimentos colhidos nos correspondentes processos penais, a entidade destinou uma considerável parcela das suas receitas para financiar atos de corrupção, conforme o seguinte excerto (fls. 38):

A referida conduta foi apresentada por desdobramento da Operação Lava Jato no Rio de Janeiro, denominada Operação Ponto Final, cuja Decisão (Processo nº 0504942-53.2017.4.02.5101) exarada pela Sétima Vara Federal Criminal, a qual encontra-se publicada no sítio do Ministério Público Federal: <http://ww\\mpf.mp.br/ri/sala-de-imprensa/docs/pr-ri/decisao-operacao-ponto-final/atdownload/file>.

Já o Termo de Colaboração Premiada do vice-presidente do Conselho de Administração em 2016/2017, o Sr. Marcelo Traça Gonçalves desvenda a origem dos recursos utilizados no esquema descrito. Os trechos abaixo, pertencentes à Colaboração, foram reproduzidos da Decisão exarada pelo Juízo do TRF 2, no âmbito da Operação Cadeia Velha, publicada no sítio do TRF 2, em <http://wwwl0.trf2.jus.br/portal/wp-content/uploads/sites/28/2017/11/decisao-cadeia-velha.pdf>.

[...]

O trecho transcrito acima descreve como parte dos valores teria sido arrecadado a título de Taxa de Administração e desviado de sua finalidade ao ser repassado indevidamente, sob a rubrica de ressarcimento, a algumas operadoras de transporte para que estas fornecessem dinheiro em espécie para o pagamento indevido a funcionários públicos.

Conforme o desenvolvimento das operações citadas na Justiça Federal, novas elucidações são apresentadas. Em recente depoimento ao Juízo, segundo matéria jornalística do portal G1, o membro do Conselho de Administração da RIOPAR o Sr. JACOB BARATA FILHO, teria declarado: (<https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2018/08/24/rei-dos-onibus-admite-em-interroatorio-existencia-de-caixa-2-a-politicos-do-rj.ghml>)

[...]

O depoimento cita então que 1% dos 3,5% da Taxa de Administração teria sido repassado às empresas para finalidades espúrias.

Tendo em vista todo o exposto, e conforme apurado no item 2.3.4, o valor arrecadado com as Taxas de Administração foi de R\$ 438.759.583,77. Logo, cerca de R\$ 125.359.881,07 podem ter sido desviados para os supostos pagamentos mencionados. Tal valor é muito semelhante aos R\$ 132.611.971,92, apurados no referido item como superávit entre a Taxa de Administração e as despesas do sistema de Vale-Transporte e bilhetagem eletrônica.

Face ao exposto, tudo indica que a estrutura societária montada pela FETRANSPOR com base no controle acionário (RIOPAR PARTICIPAÇÕES SA. RIOCARD TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO e RIOCARD ADMINISTRADORA DE CARTÕES E BENEFÍCIOS SA) foi montada com o intuito de permitir total gestão sobre os valores arrecadados e ressarcidos aos operadores de transporte, possibilitando os pagamentos mencionados.

Verifico que o recorrente não questionou este fundamento, pelo que se presume a sua veracidade. Entendo que tais fatos já são suficientes para demonstrar que a entidade desviou seus recursos para atividades alheias a sua finalidade institucional.

8 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lucro arbitrado e da base de cálculo das contribuições o valor de R\$ 11.253,13, relativo aos valores correspondentes a estornos e reembolsos da taxa de administração, referidos nesse voto (item 5.1).

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Peço vênia para divergir do il. Conselheiro Relator no que tange à caracterização das receitas oriundas de créditos registrados em bilhetes/cartões expirados (doravante denominados “créditos expirados”) como fruto de prestação de serviço. Embora não houvesse divergência quanto à natureza jurídica de receita a eles atribuída, a questão objeto de intenso debate se cingiu à espécie de receita de que tratam tais créditos, o que terminou por impor a desoneração parcial das exigências a título de PIS e Cofins.

Não obstante a receita se revele por valores que subsistem em conta do passivo em razão da expiração de prazo para utilização do serviço de transporte com o bilhete/cartão adquirido por usuários desse serviço, convém descrever, em síntese, o modo pelo qual surge essa receita.

O usuário realiza a inserção de créditos em moeda nacional (Real) em bilhete/cartão de transporte previamente ou concomitantemente adquirido para pagamento do serviço de transporte prestado pelas empresas de transporte urbano no momento da utilização efetiva do serviço pelo detentor do bilhete/cartão em um determinado prazo de validade para uso. Após esse prazo os valores considerados expirados não são devolvidos ao usuário. A FETRANSPOR, por sua vez, na qualidade de administradora desse procedimento, lança os valores em conta de passivo, em contrapartida à conta de ativo “Bancos”, exclusivamente constituída para repasse de valores às empresas de ônibus na medida em que os detentores dos bilhetes/cartões se utilizem dos serviços. Ao final, os créditos não aproveitados, por não serem objeto de devolução, terminam por permanecer em conta de passivo, ao passo que o numerário se mantém na conta “Bancos”.

No momento dos debates, parte do colegiado discordou do nobre relator quanto à qualificação desses valores remanescentes como decorrentes de prestação de serviço. Não considerou uma relação jurídica dessa natureza entre a FETRANSPOR e os usuários dos transportes, mas sim entre esses usuários e as empresas de transportes urbanos. Uma das razões está atrelado ao fato de que a FETRANSPOR seria apenas uma administradora desse sistema, e,

como tal, remunerada por meio de taxa de administração derivada, aí sim, decorrente de uma prestação de serviço a cuja relação não pertence o usuário.

Outro forte argumento consiste no momento da tributação. Caso a natureza dos créditos expirados fosse decorrente de prestação de serviço entre a FETRANSPOR e o usuário, o momento da tributação ocorreria na inserção desses créditos no cartão de transporte, e não quando do termo final predeterminado para utilização dos créditos pelo usuário em pagamentos de passagens, instante em que a receita se revela.

Por esses motivos, nada obstante convicto de que tais créditos constituam receita, entendo que essa receita não se caracteriza como fruto do preço dos serviços prestados, e muito menos como receita de venda de bens de conta própria, o que a afasta, portanto, da qualificação como receita bruta, conceito restrito adotado pelo art. 12 do Decreto Lei 1598/77 até as alterações promovidas pela Lei 12.973/2014.

Nesse sentido, concorda-se aqui com o seguinte excerto do Parecer do i. professor Sérgio André Rocha, de fls. 7838:

Entretanto, mesmo que assumamos, para fins argumentativos, que de receitas se tratam, **não pode haver dúvidas quanto ao fato de que não são receita bruta**. Em outras palavras, os “créditos expirados” não são ingressos financeiros decorrentes da prestação de serviços pela Fetranspor, conforme alegou a fiscalização. **(grifei)**

Assim, como reflexo desse entendimento, há que concluir pela impossibilidade de se considerar a receita de créditos expirados como apta a compor a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, uma vez que essas receitas não constituem a receita bruta da atividade para fins do conceito previsto pelo art. 3º da Lei 9.718/98.

Importante registrar e esclarecer que, embora em votação tenha-se consignado que não se tratariam de receitas de prestação de serviços, pelo fato de se afastar o valor *in totum* os créditos expirados da tributação das contribuições aqui aludidas, restou-se reconhecido, por decorrência lógica, que tais créditos não compõem a receita bruta da atividade, pois, caso contrário, a exação seria mantida.

Noutro giro, no que tange ao IRPJ e à CSLL, não há que afastar os valores dos créditos expirados do lançamento, uma vez que representam receitas, e como tal devem ser tributadas.

Quanto à aplicação do percentual de presunção que reduziu o patamar de tributação dos valores de 100% para 32%, essa redução não se sustenta uma vez que não há que falar em receita de prestação de serviço, não se tratando, como visto, de receita bruta. Isso porque, em verdade, já que esses créditos expirados constituem receita, mas não são classificados como receita bruta da atividade, também por decorrência lógica, somente podem ser considerados como outras receitas, e como tal devem ser adicionadas diretamente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja-se o inciso II do art. 27 da Lei 9.430/96 em redação anterior às modificações introduzidas pela Lei 12.973/2014:

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **sobre a receita bruta** definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas

pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. **(grifei)**

Contudo, relevante se faz o registro de que não se torna possível em sede de julgamento inovar o lançamento a fim de restabelecer o valor integral dos créditos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual deve subsistir o percentual de presunção aplicado de 32% sobre a receita de créditos expirados.

Por outro lado, deve-se esclarecer que, à luz das razões ora expostas, também não se torna possível a redução de percentual de presunção conforme hipótese aventada na parte final dos debates, pois reconhecer essa hipótese seria admitir a natureza de receita bruta decorrente dos créditos expirados, o que terminaria por trazer uma contradição lógica com o fundamento adotado para afastar esses mesmos créditos das bases de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Do entendimento próprio sobre a matéria

Por fim, registro nessas linhas finais meu entendimento particular sobre a matéria, reflexão que não foi objeto de discussão quando dos debates.

Na espécie, penso se tratar de uma receita incerta, que somente vem a ser constituída e a se tornar líquida para fins de tributação na medida em que cada crédito passa a ser inutilizável por parte do usuário. Nesse sentido, a meu ver, o entendimento mais razoável consiste em considerá-la como decorrente de um fato extraordinário apto a aumentar a situação líquida da empresa – pois fato ordinário seria o de pleno uso dos créditos registrados no cartão -, constituindo o que tecnicamente se denomina uma superveniência ativa, que se caracteriza por valores inesperados e que possuem o condão de reduzir um determinado passivo ou aumentar um ativo no momento em que se revelam. A este respeito, convém citar:

As superveniências ativas representam eventos extraordinários que concorrem para o aumento da situação líquida, pois são ganhos que favorecerão o resultado da entidade. Como exemplo, pode-se citar o recebimento de valores relativos a prêmios e doações ou uma receita cambial extraordinária num ativo sujeito à variação cambial. Contabilmente, debita-se uma conta do ativo e a contrapartida é um crédito numa receita, por isso também podemos chamar superveniência do ativo.

Superveniência é um fenômeno que adiciona resultado àquele já obtido pela atividade operacional usual da entidade. (LUZ, Érico Eleutério da; OLIVEIRA, Antônio Carlos Leite de. Contabilidade Societária. IESDE: Curitiba, 2012.p. 72)

Assim, caracterizados os créditos expirados como superveniência ativa, torna-se reveladora a natureza de receita, porém sem considerá-los como receita bruta da atividade apta a compor a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lucro arbitrado e da base de cálculo das contribuições o valor de R\$ 11.253,13, relativo aos valores correspondentes a estornos e reembolsos da taxa de administração, referidos no item 5.1 do voto vencido, e por afastar a exigência referente tão-somente à receita oriunda de bilhetes/cartões expirados da base de cálculo da contribuição para PIS e da Cofins.

(documento assinado digitalmente)
Sérgio Magalhães Lima

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque

Em que pese o bem construído voto do Conselheiro Relator, os pontos nevrálgicos largamente discutidos pelo Colegiado durante a sessão de julgamento demandam considerações complementares para esclarecer as razões de decidir que me levaram a acompanhar a divergência consolidada nos debates.

ACERCA DA PERDA DA IMUNIDADE DA ENTIDADE

Verifica-se dos autos que a recorrente é uma entidade associativa que atua na proteção de interesses profissionais e econômicos do setor de transportes no Estado do Rio de Janeiro, tratando-se de Federação que congrega diversos sindicatos.

Várias foram as razões apontadas pela administração tributária para a perda da imunidade tributária, notadamente (a) remuneração ilegal de dirigentes e (b) desvio de finalidades (por suposta aquisição de imóvel destinado à venda, controle de empresas com finalidade de lucro, pagamento de despesas de terceiros, prática de atividade empresária e falta de comprovação de despesas).

Em suma, vê-se que o fundamento central que levaram à formalização do Ato Declaratório Executivo nº 172/2018 consiste no pretenso desvirtuamento das atividades associativas da Federação autuada, que tem finalidades estatutárias assim definidas:

Art. 2º - A FETRANSPOR, cujo prazo de duração é ilimitado, com base territorial correspondente à área do Estado do Rio de Janeiro, tem por fim o estudo, a coordenação, a defesa dos interesses e a representação legal da categoria econômica das transportadoras que operam os serviços municipais e intermunicipais de transportes coletivos de passageiros no Estado do Rio de Janeiro.

As razões que levaram à suspensão da imunidade não permitem concluir que a Federação tenha deixado de promover as finalidade acima apontadas, porque:

a) A remuneração de dirigentes é admitida pela nova redação do art. 12, § 2º, a, da Lei 9532/97, que permite tal hipótese e determina que os “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”. Os requisitos legais atuais podem e devem alcançar o caso dos autos, porque o objetivo da norma nunca foi impedir diretamente a remuneração de dirigentes, mas evitar que tal remuneração chegasse a finalidades diversas dos objetivos sociais da entidade. Ademais, demonstrou-se que a remuneração é compatível com o mercado executivo, inexistindo óbice para que os pagamentos tenham acontecido.

b) O alegado desvio de finalidade não se demonstrou real, uma vez que as atividades realizadas pela Federação apontadas no TVF demonstram-se alcançadas na defesa da categoria econômica do transporte a que alude o Estatuto da Federação. As atividades apontadas estão visceralmente correlacionadas à existência da associação, não se demonstrando desvio de

finalidade que justifique a suspensão da imunidade. Note-se que o requisito legal para gozo do benefício consiste em exigir da entidade imune “aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais” (art. 12, § 2º, b, da Lei 9532/97), não sendo razoável exigir que a entidade deixe de realizar atos perante a iniciativa privada a fim de obtenção de resultados econômicos. O que define a realização adequada dos objetivos sociais é a aplicação das verbas produzidas e não o ingresso de haveres, razão pela qual devem ser afastados as justificativas trazidas pela administração tributária para perda da imunidade constitucionalmente assegurada.

Assim, divirjo respeitosamente do ilustre Conselheiro Relator, para dar provimento ao Recurso Voluntário e tornar sem efeito o Ato Declaratório Executivo nº 172/2018.

ACERCA DOS CRÉDITOS DE BILHETES EXPIRADOS

Outro tema que mereceu significativos debates durante a sessão de julgamento consiste na tributação dos créditos que constam dos “bilhetes expirados”. Trata-se de modelo de contratação em que a Federação emite “cartão de consumo” para que os usuários do sistema de transporte possam recarregá-lo com valores (créditos) e possam ir utilizando diretamente junto com as empresas prestadores do serviço de transporte de passageiros.

Entendeu o ilustre Conselheiro Relator que haveria uma típica prestação de serviço entre a Federação e os usuários, como se o preço de cada aporte de valores nos cartões representassem uma prestação de serviço autônoma entre ambos.

Divirjo do posicionamento manifestado, uma vez que a relação jurídica da Federação é meramente de intermediária entre o contratante (população/usuário) e a efetiva contratada (empresa de ônibus). Sua função é de mera repassadora de valores, mediante comissionamento pago pelo destinatário da verba e efetivo prestador dos serviços.

Os créditos “esquecidos” (“bilhetes expirados”) pelos usuários que não os utilizam no prazo determinado pelo contrato ou pela lei, caso não sejam devolvidos, efetivamente se incorporam ao patrimônio da Federação, admitindo-se a tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL), mas não representam serviço por ela prestado, com repercussão na exigência do PIS e da COFINS.

Portanto, ultrapassada a discussão acerca da imunidade prevista no item anterior, deve-se dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o PIS e a COFINS sobre os montantes relacionados aos “bilhetes expirados” que compõem as autuações.

ACERCA DAS RECEITAS QUE COMPÕEM AS DENOMINADAS “MENSALIDADES”

Há um equívoco interpretativo demonstrado no TVF que pretendeu atribuir a natureza contraprestacional às receitas decorrentes das contribuições sindicais titularizadas pela Federação recorrente. Com efeito, a administração tributária pretende tributar o que denomina “mensalidades”, como se a associação recebesse verbas pagas diretamente pelos sindicatos a título contraprestação por algum serviços prestado.

Não obstante, inexistente tal caráter contratual entre as partes envolvidas, tratando-se, em verdade, do repasse de contribuição de interesse no domínio econômico a que alude o art. 149 da Constituição Federal. Trata-se, verdade, de verba de natureza tributária, não é nenhum

tipo de “mensalidade” e não representa hipótese de incidência de qualquer exigência tributária adicional, portanto, deve ser igualmente excluída dos lançamentos apontados.

Com as vênias do nobre Conselheiro Relator, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar todos os tributos lançados sobre as receitas denominadas “mensalidades” a que se reporta o TVF.

É como declaro o voto.

(documento assinado digitalmente)
Fredy José Gomes Albuquerque