



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13839.000108/2005-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.239 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria PIS/Pasep
Recorrente VB SERVIÇOS, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

Ementa:

VALE-TRANSPORTE. SERVIÇOS. DELEGAÇÃO. INGRESSOS NÃO DEFINITIVOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os ingressos não definitivos e que não representam qualquer elemento positivo no patrimônio do contribuinte, correspondentes aos valores de face dos vales-transporte recebidos dos seus clientes (empregadores que fornecem o benefício do vale-transporte a seus empregados), que serão depois repassados às empresas operadoras do sistema de transporte coletivo público, não integram a sua receita bruta para fins de incidência do PIS/Pasep. No caso, a receita bruta tributável da contribuição social para o contribuinte, que possui delegação para distribuição dos vales-transporte e presta serviços a ela vinculados, corresponde ao preço do serviço prestado aos seus clientes.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Sustentou pela recorrente a Dra. Cláudia Fonseca Morato Pavan, OAB/SP 144.992-B.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, que julgou procedente o lançamento.

Trata o processo de auto de infração, relativo aos períodos de apuração mensais compreendidos entre os **meses de janeiro de 2000 e dezembro de 2003**, com ciência pela contribuinte em **25/02/2005**, para a exigência de PIS/Pasep, multa de ofício e juros de mora, sobre os valores de vales/cartões/cupons recebidos pela contribuinte de seus clientes, no montante total de **R\$19.317.524,22**, calculado até 31/01/2005.

Constatou a fiscalização que a contribuinte não gozaria da posição de mero intermediário, já que faturaria diretamente contra seus clientes e, por outra, os emissores dos vales/cartões/cupons faturariam diretamente contra a contribuinte. Ademais, por falta de regulamentação, não socorreria a contribuinte o art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, ora revogado, que dispunha sobre a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos a outra pessoa jurídica.

Além disso, da análise da documentação apresentada pela contribuinte, concluiu a fiscalização pela ausência de prova quanto à efetividade de ingresso de numerário na conta caixa, eventualmente decorrente de contratos de mútuo, reputando o valor de R\$883.022,10 como saldo credor da conta caixa, fato auxiliar para a incidência da presunção legal de omissão de receita prevista no art. 40, inciso I da Lei nº 9.430/96, resultando na exigência de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) no processo nº 13839.000107/2005-60.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese:

i) Não realizaria operação de compra e venda dos vales/cartões/cupons, agindo mais como agente facilitador da distribuição dos vales transportes, numa combinação de atribuições próprias da intermediação, do mandato e da comissão.

ii) Só existiria receita quando o ingresso de numerário no patrimônio se fizesse de modo definitivo. Receita seria elemento novo e positivo no patrimônio, circunstância não ocorrente respeitante ao objeto "Vale-Transporte", certo que o tanto quanto repassado pelos seus clientes para a cobertura do preço de determinada quantidade de "Vale-Transporte" é exatamente o tanto quanto que ele, contribuinte, repassaria aos emissores de ditos "Vale-Transporte".

iii) Se receita existe, quem a experimenta seriam tão só as empresas concessionárias de serviço público de transporte coletivo quando do momento da prestação do respectivo serviço.

iv) A tributação, a título de Contribuição ao PIS e de Cofins, da totalidade do numerário proveniente de seus clientes (aquele correspondente ao valor de face dos "Vale-Transporte" mais aquele remuneratório do serviço que presta), levaria ao desrespeito da

capacidade contributiva, da utilização de tributo com efeito de confisco e ofensa ao princípio da razoabilidade.

Mediante o **Acórdão** DRJ/CPS Nº 9.357, de 10 de maio de 2005, foi julgado procedente o lançamento, em síntese, sob os seguintes argumentos:

- No escopo do sistema de transporte coletivo público, a circulação dos vales-transporte compreende: [1] o operador do sistema, que é obrigado por lei a emitir e a comercializar ditos vales-transporte; [2] o empregador, que é obrigado por lei a adquirir os vales-transporte; e [3] o empregado, que é obrigado por lei a usar os vales-transporte exclusivamente para bancar suas despesas de transporte compreensivas do trajeto residência-trabalho- residência.

- Terceiro que se posta entre o operador-emissor e o empregador, assim o faz de modo voluntário (não *ex lege*) e, obviamente, segundo a perspectiva de mercado, focado na produção, distribuição e consumo da mercadoria "vale-transporte".

- O vale-transporte só pode não ser considerado mercadoria entre os agentes intervenientes do sistema de transporte coletivo público, já que a Lei nº 7.418/85 é tendente a descaracterizar, nesse restrito âmbito, o ato de transferência do vale-transporte como substrato de uma possível compra e venda.

- Portanto, com respeito aos vales-transporte, terceiro estranho ao sistema de transporte público coletivo opera com compra e venda e a sua receita, tributável pelo PIS/Pasep, corresponde ao total de ingresso de numerário que percebe para fazer frente, justamente, ao custo de aquisição dos "vales-transporte", a outras despesas próprias ao seu serviço e, certamente, a alguma margem de lucro adventícia.

Tendo sido cientificada dessa decisão em 30/05/2005, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/06/2005, alegando, em síntese:

- DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Acórdão proferido pela DRJ/CPS deixou de apreciar a matéria arguida pela Recorrente no Parecer que acompanhou a Impugnação, relativa ao conceito de receita para fins de incidência do PIS, à luz da materialidade desta contribuição (art. 195, I, b e 239 da CF) e dos princípios da capacidade contributiva, não confisco e da razoabilidade, eis que a Recorrente não pôs em dúvida a validade de qualquer das normas jurídicas em que a autuação se fundamentou. Conforme demonstrado no Parecer juntado, a recorrente limitou-se a demonstrar que a atividade exercida pela Recorrente corresponde à prestação de serviços de gerenciamento de vale transporte e não à compra e venda mercantil, como pretendeu a fiscalização.

- Vale-transporte não é mercadoria, seja quando "distribuído" por agente do sistema de transporte público, seja quando "distribuído" por terceiro

Pretendem os d. Julgadores de 1º instância, *data venia*, de forma totalmente equivocada, que a assertiva de que o **vale-transporte não é mercadoria**, não seja aplicável à Recorrente, sendo somente válida para os agentes intervenientes do sistema coletivo de transporte público, do qual a Recorrente não faria parte, eis que estaria voluntariamente **atravessando aquele sistema para revender vales-transportes**. No entanto, a natureza jurídica de

um bem ou direito, no caso o vale-transporte é apenas uma, não podendo ser alterada ou variar dependendo das partes envolvidas na relação jurídica.

O vale-transporte instituído pela Lei nº 7.418/85 está longe de ser uma mercadoria, eis que representa, em sua essência, o direito do trabalhador ao serviço de transporte público no percurso residência-trabalho-residência. O exercício desse direito só pode ocorrer na relação jurídica de transporte, e pelo titular do respectivo direito, o trabalhador.

- A atividade exercida pela Recorrente e sua função delegada no âmbito do sistema de transporte público

Conforme já demonstrado na Impugnação, a atividade da Recorrente consiste na prestação de serviços de operacionalização, por delegação, da distribuição do benefício de vales-transporte, conforme previsto na Lei nº 7.418/85 e no Decreto nº 95.247/87 acima mencionados. Os artigos 5º e 6º da Lei nº 7.418/85 prevêm a delegação de funções das operadoras do sistema de vales-transporte (Companhia do Metrô e SPTrans) a terceiros.

No presente caso, a atribuição de "distribuir" vales-transporte foi **delegada** pelas empresas operadoras à Recorrente, através do Termo de Permissão no 4006928104, outorgado pela Companhia do Metrô, e do Termo de Credenciamento para Distribuição de Vales-Transporte celebrado com a SPTrans. Portanto, a Recorrente não é terceiro estranho ao sistema de transporte público, eis que atua na condição de permissionária junto às companhias emissoras de vales-transporte (Companhia do Metrô e SPTrans), com a atribuição delegada de "distribuir" vales-transporte às empresas empregadoras.

Os Acórdãos 101-93.683, 103-21076 e 101-93.741 abraçaram integralmente a tese aqui sustentada pela Recorrente.

- A atividade da Recorrente no entendimento da própria SRF é de prestação de serviço sujeita ao PIS somente sobre o valor das comissões - art. 14 da IN 306/03, ADI 06/04 e art. 17 da IN 480/04

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6, de 25 de março de 2004, no que diz respeito à norma estabelecida pelo art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003, esclareceu que tal regra (i.e. no pagamento por vale-transporte, a base de cálculo do PIS e da COFINS é apenas o valor da comissão ou corretagem), aplica-se somente às "vendas" efetuadas por intermediárias, sejam elas vinculadas ou não à prestadora do serviço de transporte.

O ADI SRF nº 06/04 deixa claro que a base de cálculo do PIS e da COFINS, em relação aos valores pagos pelas empresas da administração pública a uma intermediária (tal como a Recorrente) pelo fornecimento de vales-transporte adquiridos junto às empresas emissoras destes vales, é apenas e tão somente o valor da comissão ou corretagem paga pelas empresas empregadoras pela respectiva prestação de serviço.

O art. 17 da IN SRF 480/04 estabelece as mesmas regras que o antigo art. 14 da IN SRF 306/03, agregando a elas as normas de interpretação da SRF constantes do ADI SRF nº 06/04.

Das normas editadas pela SRF acima descritas, extrai-se que, se a Recorrente fornecesse vales-transporte para uma empresa pública federal, ela sofreria retenção do PIS exclusivamente sobre o valor da comissão ou corretagem paga pela prestação de serviços de aquisição, envelopamento individualizado e entrega dos vales-transporte.

No caso exato da Recorrente, ela presta os mesmos serviços de aquisição, envelopamento e entrega de vales-transporte, mas para empresas do setor privado. Registre-se que a atividade exercida pela Recorrente é a mesma, seja quando destinada a empresas públicas, seja quando destinada a empresas privadas, nada há de diferente. Em outras palavras, não é razoável sustentar que a natureza da atividade e a base de cálculo da contribuição ao PIS sejam alteradas pelo fato de o adquirente do vale-transporte ser uma empresa pública ou uma empresa privada.

- As autoridades julgadores têm o dever de seguir as normas e entendimentos da SRF expressos em atos tributários

As autoridades julgadoras têm o dever de seguir o entendimento da SRF expresso em atos tributários, conforme reconhece o próprio Acórdão recorrido.

- Conceito jurídico de receita

O que não se subsume ao conceito de receita não pode ser tributado pela contribuição social sobre o faturamento. Nem todos os valores que transitam pelo caixa da pessoa jurídica são receitas, sendo unânime na doutrina o entendimento no sentido de que receitas são apenas as entradas que modificam o patrimônio da pessoa jurídica, incrementando tal patrimônio.

No presente caso, os valores recebidos pela Recorrente relativos ao valor de face dos vales-transportes adquiridos por seus clientes não incrementam ou representam qualquer elemento positivo no patrimônio da Recorrente, mas sim no patrimônio das prestadoras de serviço de transporte público, que ao final fazem o resgate do valor dos vales.

No caso da recorrente, embora exista ingresso de valores em conta de ativo circulante da empresa, valores estes entregues por seus clientes e posteriormente repassados às operadoras do sistema de transporte público, tais valores não se incorporam ao patrimônio da Impugnante e sequer representam um incremento positivo líquido no seu patrimônio. Isto porque, o ingresso dos recursos dos clientes em seu ativo tem como contrapartida a obrigação de fornecer vales-transporte aos próprios clientes, contabilizada no passivo da empresa. Não há qualquer efeito positivo líquido sobre o patrimônio da Impugnante.

Tratando-se especificamente de vales-transporte, a receita, no sentido técnico-jurídico da expressão, será das empresas transportadoras, quando prestam o serviço de transporte das pessoas e que recebem do público transportado os vales-transporte em pagamento das viagens. A atividade remunerada que produz a receita é o transporte público. O meio de pagamento desse transporte só pode ser o vale-transporte.

Só há que se falar em auferimento de receita para a empresa prestadora do serviço de transporte público, quando do efetivo serviço de transporte, pago com a apresentação pelo usuário dos respectivos vales-transporte. É a empresa transportadora que na verdade irá auferir receita (e não a Recorrente!), pois ela é quem faz o transporte pago com os vales. A Recorrente, conforme já exaustivamente comprovado, apenas repassa os valores (e não receitas!) entregues por seus clientes no âmbito da delegação expressamente prevista pela Lei nº 7.418/85. Esse inclusive é o entendimento do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, a exemplo das inúmeras decisões administrativas transcritas pela Recorrente em sua Impugnação.

- Decisões de PIS e COFINS relativas à empresa Blue Card Refeições Convênio S/C

Os d. Julgadores de 1ª Instância administrativas mencionam no Acórdão recorrido as decisões proferidas por este E. Segundo Conselho de Contribuintes nos autos dos processos 10882.002396/2001-94 e 10882.002394/2001-03, relativos a exigências autônomas de PIS e COFINS contra a empresa Blue Cards Refeições Convênio S/C. Ressalta-se, contudo, a matéria discutida nos referidos processos administrativos refere-se à aplicabilidade do já revogado artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.718/98, que permitia à pessoa jurídica excluir da receita bruta "valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

- Ocorre que a discussão travada pela Recorrente no presente caso não diz respeito às disposições do artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.718/98. Tal dispositivo legal não se aplica ao presente caso posto que a Recorrente sequer auferiu receita, quanto menos computou algum valor como tal.

Mediante a **Resolução nº 3402-00.035** — 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 17 de setembro de 2009, em face de questões atinentes à competência da 3ª Seção de Julgamento, decadência e à natureza das receitas tributadas, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora esclarecesse:

- a) se as folhas processuais mencionadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 24 a 41 são mesmo do processo relativo ao IRPJ (nº 13839.000107/2005-60) promovendo, nesse caso, a juntada do Termo lá redigido que indique a exigência lá efetuada;*
- b) se houve algum recolhimento por parte da empresa nos meses de janeiro e fevereiro de 2000 da contribuição aqui exigida.*
- c) a completa composição das bases de cálculo que embasaram os valores exigidos, discriminando as contas que a integraram.*

Mediante o Relatório Fiscal das e-fls. 1007/1008, a autoridade fiscal juntou documentos da ação fiscal e esclareceu, em síntese, que:

a) O presente auto de infração baseia-se em elementos de prova diversos daqueles presentes no processo relativo ao IRPJ (13839.000107/2005-60), não se tratando de lançamento reflexo, apesar de haverem como origem a mesma ação fiscal.

b) Não constam recolhimentos da contribuinte de PIS/Cofins no período compreendido entre janeiro de 2000 a fevereiro de 2000.

c) A autuação teve como base de cálculo valores escriturados nas contas "121100001", "121100002" e "121100003" do Ativo Circulante, os quais não foram oferecidos à tributação no tocante às contribuições do PIS e Cofins. Os lançamentos dessas contas constam nas fls. 486/581 e as planilhas de apuração das contribuições nas fls. 582/585 (numeração original no processo em papel).

Em sua manifestação em face da diligência, contestou a contribuinte a afirmação da autoridade fiscal sobre a ausência de recolhimentos nos meses de janeiro e fevereiro de 2000, conforme demonstram as cópias juntadas de Darf's e DCTF no período,

afirmando que efetuou tais pagamentos utilizando como base de cálculo o valor da taxa de administração dos serviços prestados aos seus clientes.

Mediante a **Resolução nº 3402-000.566** – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 20 de agosto de 2013, o julgamento foi convertido em diligência para que se verificasse a autenticidade dos recolhimentos acostados aos autos.

Conforme Relatório Fiscal das e-fls. 1080/1082, os pagamentos apontados pela recorrente foram localizados em consulta ao sistema SINAL08, informando-se dessa vez o código da DRF/Barueri. A recorrente manifestou-se pela concordância com o Relatório Fiscal.

O Colegiado entendeu pela necessidade de outra diligência, pela Resolução nº 3402-000.645 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 23 de abril de 2014, nos termos abaixo, vez que, para a recorrente fazer jus ao tratamento isonômico dado às entidades da administração pública, se faria necessário o cumprimento de requisitos específicos, os quais não estavam comprovados nos autos:

(...)

Diante desta perspectiva, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, voto por converter o julgamento em diligência para que o órgão de origem intime o recorrente a apresentar:

a) Os contratos celebrados entre 01/01/2000 e 31/12/2003, cujo objeto seja de corretagem ou comissão sobre a venda de vales-transporte; b) Os pedidos de compra dos vales-transporte feitos pelos clientes da recorrente; c) Comprovantes dos valores recebidos dos clientes para aquisição dos vales-transporte; d) Comprovantes dos valores pagos as empresas emissoras dos vales-transporte; e e) As notas fiscais emitidas pela recorrente que conste a discriminação dos serviços prestados aos seus clientes.

De posse destes documentos, que seja produzido relatório conclusivo que ateste: 1) A natureza dos contratos celebrados pela recorrente com seus clientes; 2) Se o valor do pedido confere com o valor repassado pelo cliente e com o valor pago às emissoras dos vales-transporte; e 3) Se há destaque em todas as notas fiscais emitidas pelo recorrente para seus clientes do valor da corretagem ou da comissão recebida pelos serviços prestados.

(...)

No Relatório Fiscal das e-fls. 2629/2630, a fiscalização juntou a documentação solicitada e esclareceu que:

6. Os contratos firmados entre VB e seus clientes têm como objeto prestação de serviços compreendendo a aquisição pela VB de vales-transporte nas companhias emissoras, seu envelopamento individualizado por usuário, e entrega no estabelecimento da empresa-cliente, conforme pedidos de compra;
7. O valor cobrado das empresas-cliente corresponde ao preço total dos vales-transporte pelas tarifas vigentes na data programada de entrega, acrescido do preço de administração do serviço, um valor fixo por ponto de entrega composto por quantidade fixa de tarifas, e o seguro, conforme cláusula contratual.
8. Portanto, em atendimento ao questionamento de número 1 da Resolução, a VB dispunha de uma margem quanto ao preço das tarifas, uma vez que tinha a capacidade de adquirir bilhetes de transporte junto às companhias emissoras em quantidade superior à sua demanda, formando assim, um estoque de bilhetes em seu poder. Na data programada de entrega, caso viesse a ocorrer aumento nas tarifas públicas, estaria incorrendo a VB em um lucro na venda de bilhetes de transporte. Pela documentação apresentada, não foi possível aferir esta situação, mas é possível admitir que nesses quatro anos, dado o volume de compras de bilhetes de transporte junto às companhias emissoras, tal situação tenha de fato ocorrido;
9. Restou claro na documentação trazida pela VB que as compras de vales-transporte junto às companhias emissoras não guardavam relação com cada um dos pedidos feitos pelos seus clientes. Enquanto os pedidos de clientes giravam na casa de dezenas, centenas e milhares de unidades, os pedidos de compra da VB eram em sua maioria na casa de centenas de milhares de unidades. Desta forma, e até mesmo em função do prazo de entrega dos vales-transporte às empresas-cliente, a VB fazia uma projeção da demanda, adquiria os bilhetes, e após, de acordo com os pedidos dos clientes, se encarregava do envelopamento individualizado e da entrega. A VB comprava os bilhetes e se responsabiliza pela sua guarda até o momento de sua entrega. Respondendo ao questionamento de número 2, a resposta é não.
10. Por fim, em atendimento ao questionamento de número 3, das notas fiscais analisadas, há destaque do valor da taxa de operacionalização dos vales-transporte.

A recorrente apresentou manifestação, aduzindo, em síntese:

- A documentação acostada comprova a vocação empresária da recorrente na prestação de serviços de administração de benefícios, distribuição e logística, bem como a perfeita separação dos recursos recebidos entre valores de face (repassados aos órgãos emissores) e os valores correspondentes às receitas de serviço (receita da VB Serviços).

- A diferença entre os valores recebidos e os repassados é insignificante, no montante de 0,027% entre os itens distribuídos aos clientes e os adquiridos nos emissores, conforme memória de cálculo anexa.

- Na resposta ao quesito 1 formulado pelo CARF, o agente fiscal confirmou a natureza de contratos de prestação de serviços, entre a VB e seus clientes, de corretagem ou comissão, o que demonstra a insubsistência do auto de infração, segundo a qual a Recorrente desempenharia a atividade de compra e venda mercantil.

- Também, na resposta ao quesito 3, foi confirmado que há destaque no valor da taxa de operacionalização dos vales-transportes, preenchendo outro requisito para o tratamento isonômico com as entidades que prestam serviços à administração pública, de forma a permitir a adoção da base de cálculo correspondente ao valor da corretagem ou comissão cobrada pela pessoa jurídica prestadora.

- Embora a resposta ao quesito 2 tenha sido negativa, trata-se de mera presunção. Ademais, há impossibilidade material de sua ocorrência, pois o comportamento descrito pelo Auditor-Fiscal é vedado pelas companhias emissoras dos vales-transporte, constando essa vedação de cláusula expressa no Termo de Permissão e nos contratos que credenciam a Recorrente para a aquisição dos bilhetes.

- No caso presente, o vale-transporte, pela sua natureza, não pode ser visto como mercadoria, tratando-se de um documento representativo de um crédito, materializando um direito de acesso ao transporte público a quem o detiver.

- Sob o aspecto subjetivo, nem a emissora dos vales, nem a Recorrente, nem os seus clientes participam da operação de aquisição dos vales-transporte na condição de comerciante, ou seja, para revendê-lo, auferindo lucro. Pelo contrário, o valor dos vales corresponde com rigor ao valor da tarifa oficial, sendo vedados descontos ou acréscimos. Também não seria razoável considerar que a variação do preço público pudesse ensejar "lucro na venda de bilhetes de transporte" vislumbrada no Relatório Fiscal.

- Por tudo isso, o Relatório atesta o preenchimento pela Recorrente dos requisitos que, segundo o CARF, asseguram o mesmo tratamento dispensado às empresas que prestam serviços à Administração Pública, pelo que requer, com base no disposto nas Instruções Normativas nºs 306/2003 e 1540/2015, recém editada, o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Decadência:

Conforme esclarece o Voto condutor do Relator Manoel Coelho Arruda Junior no Acórdão nº 9202-003.589– 2ª Turma da CSRF, de 03 de março de 2015, a questão sobre a aplicação do art. 173, I do CTN ou do art. 150, §4º do CTN nos tributos sujeitos a lançamento por homologação já se encontra resolvida pela aplicação do entendimento do STJ no julgamento do recurso repetitivo REsp 973.733/SC, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF:

(...)

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

(...)

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outros julgamento (REsp 766.050/ PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

Assim, no caso sob análise, no qual não se verificou dolo, fraude ou simulação, e confirmou-se pagamentos da contribuinte relativos ao mês de janeiro e fevereiro

de 2000 (penúltima diligência - e-fls. 1080/1082), é aplicável o art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo de decadência - de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, considerando que a contribuinte foi cientificada da autuação em **25/02/2005**, deve ser exonerada a parcela do crédito tributário relativa a fatos geradores ocorridos até 25/02/2000, mais precisamente, somente a parte relativa ao fato gerador de 31/01/2000, conforme se vê dos itens mais remotos do auto de infração abaixo transcritos:

Fato Gerador	Moeda	Valor Tributável	Valor Devido	Valor a Recolher	Multa(%)
		Aliquota(%)	(-)Valor Recolhido		
31/01/2000	R\$				
		22.874.814,69	148.686,29		
		0,65	0,00	148.686,29	75,00
28/02/2000	R\$				
		23.557.896,73	153.126,32		
		0,65	0,00	153.126,32	75,00
31/03/2000	R\$				
		22.280.100,71	144.820,65		
		0,65	0,00	144.820,65	75,00

- "DO CERCEAMENTO DE DEFESA"

Improcede a alegação de cerceamento de defesa na decisão recorrida. Embora o julgador de primeira instância não tenha conhecido de matéria que julgou ser atinente à constitucionalidade das leis que fundamentaram a autuação, ele expôs os fundamentos suficientes para o enquadramento das operações da contribuinte como receitas tributáveis pelo PIS/Pasep segundo o seu próprio entendimento.

É cediço que, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, o julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos trazidos pela parte, conforme entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp nº 902010/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 15/12/2008).

No caso, entendeu o julgador *a quo*, em síntese, que as operações seriam de compra e venda de vales-transporte, eis que a contribuinte seria terceiro estranho ao sistema de transporte público coletivo, sendo a receita bruta correspondente (ingresso total de numerário) tributável pelas contribuições sociais, não prosperando, a seu ver, a tese da impugnante de que as operações seriam de prestação de serviços de gerenciamento de vale-transporte.

Do mérito

Conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal, entendeu a fiscalização que os valores constantes nas contas do Ativo Circulante abaixo integrariam a receita bruta, sendo, portanto, sujeitos a tributação do PIS/Pasep, relativamente às operações de compra e venda dos vales-transporte:

De posse dos livros contábeis e fiscais relativos ao ano-calendário de 2000, foram verificados significativos valores escriturados a crédito em contas do Ativo Circulante, mais precisamente as contas "121100001", "121100002", e "121100003", denominadas respectivamente de "VALES CONVENIO", "VALES NÃO CONVENIADOS" e "VALES TRASCHECK". Constatou-se também que os valores destes lançamentos contábeis não foram oferecidos à tributação. Por meio de Termo de Intimação Fiscal datado de 18/05/2004, foi solicitada documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade das vendas de vales, bem como justificativa para o não oferecimento à tributação destas operações. (fls. 237/238).

(...)

Entendeu o Auditor-Fiscal autuante que a VB não adquiriria vales-transporte por conta e ordem de terceiro, porque se assim fosse estaria atuando na forma de intermediação, o que não teria ocorrido, eis que a companhia emissora de vales não fatura diretamente contra o cliente da VB, mas sim contra a própria VB, que assume todo o risco e a responsabilidade pelos vales adquiridos. Dessa forma, concluiu a fiscalização que:

Se constituísse mera intermediação, bastaria tão-somente que o cliente da VB, diretamente ou por intermédio de mandatário, efetuasse o pagamento das faturas emitidas pelas companhias emissoras de vales-transporte.

Conclui-se, então, que as operações acima narradas constituem-se em operações de compra e venda de vales-transporte, devendo a VB submeter à tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, e em especial, Contribuições para o PIS e COFINS. Diz-se em especial porque constata-se que nestas operações não houve que se falar em lucro no tocante à venda dos vales-transporte, eis que seu preço de venda é exatamente o mesmo do valor de sua compra, por força inclusive da cláusula contratual de número 3.4.1 do Termo de Permissão, abaixo reproduzida.

"3.4.1 Quando da distribuição dos vales-transporte aos seus clientes, a PERMISSIONÁRIA deverá cobrar dos mesmos valor igual ao das tarifas oficiais praticadas na data da entrega dos vales, sem quaisquer descontos, com pagamento obrigatoriamente à vista, na forma da legislação específica."

Portanto, o fato de a VB não ter levado para apuração do Imposto de Renda PJ e da Contribuição Social sobre o Lucro os valores tidos como receita operacional não teve implicação fiscal, uma vez que também não foram computados os valores relativos à compra dos vales, que integram seu custo.

Mas deveria sim tê-los submetido à tributação da COFINS e do PIS. Ao analisar o disposto na legislação de regência da COFINS, inicia-se pela Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, que assim prescreveu:

(...)

De outra parte, a contribuinte alega que atuaria como permissionária da Companhia do Metropolitano de São Paulo — Metrô e credenciada da SPTrans, empresas operadoras do sistema de transporte coletivo público, para o fim de distribuir "Vale-Transporte", de forma que não comercializaria vales-transporte, mas prestaria serviços, sendo inclusive cadastrada como contribuinte do ISS junto à prefeitura de Morungaba.

Nessa condição, esclareceu a contribuinte na impugnação que as operações cujos valores foram tributados poderiam ser assim descritas:

(a) através de um pedido via Internet feito pelo site da Impugnante, os clientes da Impugnante informam a quantidade e espécie de vales-transporte que desejam receber (vejam cópia de pedido exemplificativo - doc. 3);

(b) com base no pedido recebido pelo site, a Impugnante calcula e informa ao cliente o valor correspondente (i) a tarifa pública vigente dos vales-transporte, multiplicada pela quantidade de vales solicitada pelo cliente; e (ii) a taxa cobrada pela Impugnante pelos serviços de compra, envelopamento individualizado dos vales por usuário, seguro e entrega dos vales-transporte aos clientes;

(c) o cliente faz então uma transferência bancária eletrônica ("DOC") em favor da Impugnante, no valor calculado pela tarifa pública e pela taxa de serviço (vejam cópia de DOC exemplificativo - **doc. 4**), o qual é registrado a débito em conta de ativo circulante (Banco) da Impugnante, tendo como contrapartida (i) o lançamento a crédito em conta de passivo circulante (Adiantamento de Clientes), pelo valor recebido para aquisição dos vales-transporte pela tarifa pública então vigente (b.i acima) e (ii) o lançamento a crédito em conta de resultado, correspondente à receita de prestação de serviço, pelo valor da taxa de serviços de compra, envelopamento individualizado por usuário, seguro e entrega dos vales-transporte ao cliente (b.ii acima);

(d) após receber o DOC de seus clientes, a Impugnante repassa à empresa emissora de vales-transporte (Companhia do Metrô e SPTrans) o valor recebido correspondente à tarifa pública vigente, multiplicada pela quantidade de vales-transportes solicitados no pedido do cliente (b.i acima).

(e) mediante o recebimento do valor correspondente à tarifa pública então vigente, a empresa emissora dos vales-transporte (Companhia do Metrô ou SPTrans) emite Recibo em favor da Impugnante (vejam Recibo exemplificativo - **doc. 5**), pelo valor recebido, e entrega os vales-transporte à Impugnante;

(f) recebidos os vales-transportes das emissoras, e após o envelopamento individualizado dos mesmos, é feita a entrega dos vales-transporte aos clientes, com a emissão da nota fiscal de serviços também individualizada (vejam Nota Fiscal exemplificativa - **doc. 6**), pondo fim à operação. A nota fiscal discrimina os vales-transporte entregues aos clientes, com o respectivo valor de face, e discrimina a taxa de serviço cobrada dos clientes, pelos serviços prestados.

Dessa forma, segundo a contribuinte, os valores objeto de tributação seriam aqueles recebidos de seus clientes (empregadores), correspondente à tarifa vigente dos vales-transportes solicitados, os quais repassa diretamente às emissoras de vales-transporte e operadoras do sistema de transporte coletivo público. Assim, tais ingressos não permanecem no ativo circulante nem representam qualquer incremento ou acréscimo patrimonial positivo para a empresa, sendo que somente os ingressos correspondentes a taxa de serviços cobrada dos clientes é que permanece com a contribuinte, caracterizando, essa sim, sua receita própria, oferecida regularmente a tributação.

No recurso voluntário, a recorrente sustenta o entendimento de que os valores auferidos não integrariam a receita bruta, essencialmente, nos seguintes pontos: a) vale-

transporte não é mercadoria; b) exerce prestação de serviços de operacionalização, por delegação, da distribuição do benefício de vales-transporte, conforme previsto na Lei nº 7.418/85 e no Decreto nº 95.247/87; c) a base de cálculo das contribuições seria somente o valor da comissão ou corretagem (art. 14 da IN 306/03, ADI 06/04 e art. 17 da IN 480/04); d) os valores recebidos pela recorrente relativos ao valor de face dos vales-transportes adquiridos por seus clientes não incrementam ou representam qualquer elemento positivo no seu patrimônio e, logo, não podem ser considerados receita; e, por fim, e) a questão sob litígio não envolve a transferência de valores computados como receita a outra pessoa jurídica (art. 3º, inciso III da Lei nº 9.718/98, revogado sem regulamentação), vez que a recorrente não auferiu esses valores como receita, nem tampouco os computou como tal.

Conforme se depreende dos autos, a recorrente exerce as atividades de relativas às operações objeto de autuação em conformidade com a delegação dada pelo art. 5º da Lei nº 7.418/85, abaixo transcrito:

Art. 5º - A empresa operadora do sistema de transporte coletivo público fica obrigada a emitir e a comercializar o Vale-Transporte, ao preço da tarifa vigente, colocando-o à disposição dos empregadores em geral e assumindo os custos dessa obrigação, sem repassá-los para a tarifa dos serviços. (Renumerado do art. 6º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

(...)

§ 2º - Fica facultado à empresa operadora delegar a emissão e a comercialização do Vale-Transporte, bem como consorciar-se em central de vendas, para efeito de cumprimento do disposto nesta Lei.

§ 3º - Para fins de cálculo do valor do Vale-Transporte, será adotada a tarifa integral do deslocamento do trabalhador, sem descontos, mesmo que previstos na legislação local. [grifei]

O Decreto nº 95.247/87, que traz a regulamentação para o vale-transporte, dispõe também sobre a proibição de repassar os custos de operacionalização ao valor da tarifa do vale-transporte, mesmo que a sua operacionalização se faça por meio de empresa delegada, e outras regras a serem obedecidas por esta empresa:

Art. 14. A empresa operadora do sistema de transporte coletivo público fica obrigada a emitir e comercializar o Vale-Transporte ao preço da tarifa vigente, colocando-o à disposição dos empregadores em geral e assumindo os custos dessa obrigação, sem repassá-los para a tarifa dos serviços.

§ 1º A emissão e a comercialização do Vale-Transporte poderão também ser efetuadas pelo órgão de gerência ou pelo poder concedente, quando este tiver a competência legal para emissão de passes.

§ 2º Na hipótese do parágrafo precedente, é vedada a emissão e comercialização de Vale-Transporte simultaneamente pelo poder concedente e pelo órgão de gerência.

§ 3º A delegação ou transferência da atribuição de emitir e comercializar o Vale-Transporte não elide a proibição de repassar os custos respectivos para a tarifa dos serviços.

Art. 15. Havendo delegação da emissão e comercialização de Vale-Transporte, ou constituição de consórcio, as empresas operadoras submeterão os respectivos instrumentos ao poder concedente ou órgão de gerência para homologação dos procedimentos instituídos.

Art. 16. Nas hipóteses do artigo anterior, as empresas operadoras permanecerão solidariamente responsáveis com a pessoa jurídica delegada ou pelos atos do consórcio, em razão de eventuais faltas ou falhas no serviço.

Assim, como a contribuinte exerce a sua atribuição por delegação do operador do sistema de transporte público coletivo, estando sujeita às restrições legais e regulamentares para operar com os vales-transporte, não se poderia dizer, como afirmado pela decisão recorrida, que a contribuinte seria um terceiro - elo estranho ao próprio sistema de transporte público coletivo - que aderiria voluntariamente ao sistema e, por isso, ainda que se admitisse que os vales-transporte não se caracterizassem como bens negociáveis, tal predicado não mais subsistiria com a entrada da contribuinte no sistema.

Por certo, a natureza jurídica dos vales-transporte não se altera pelo fato de serem operacionalizados antes de chegar ao seu usuário final por um terceira empresa privada, apenas porque esta recebe uma taxa de administração pela atividade por ela exercida.

Os vales-transportes, recepcionados nos ônibus e trens, não podem ser considerados como meras mercadorias, eis que exercem, do ponto de vista econômico, a função de meio de pagamento dos serviços de transporte prestados pelas concessionárias, atuando, por assim dizer, como uma espécie de moeda, válida exclusivamente para pagamento das passagens de transporte coletivo. Além disso, no valor de face do vale-transporte não pode ser incluído qualquer valor de custo sobre a sua operacionalização.

Com efeito, a contribuinte juntou aos autos declarações das empresas operadoras do sistema de transporte coletivo - Metrô e SPTrans (fls. 442/448), nas quais se registrou que: a) A VB é permissionária ou credenciada para distribuir os vales-transporte; b) A VB não obtém qualquer desconto ou participação no produto da venda; c) Há proibição no contrato para a formação de estoque especulativo pela VB; e d) A remuneração da VB é feita unicamente pela prestação de serviços às empresas compradoras.

Conforme consta no "TERMO DE CREDENCIAMENTO PARA DISTRIBUIÇÃO DE VALES-TRANSPORTE QUE ENTRE SI FIRMAM A SÃO PAULO TRANSPORTE S/A E A EMPRESA VB SERVIÇOS, COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO LTDA" (fls. 820/830):

(...)

CLAUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1. O objeto do presente instrumento é a distribuição, pela "CREDENCIADA", aos seus clientes, de Vales-Transporte de emissão da "SPTRANS", nos formatos de papel ou de crédito eletrônico, a critério exclusivo da SPTrans.

(...)

2.1.5.1 A medida que os cartões forem distribuídos aos usuários, a CREDENCIADA deverá solicitar a baixa de seus estoques junto a SPTRANS.

2.1.6. É vedado à "CREDENCIADA", sob qualquer hipótese, dar outra destinação aos produtos especificados nos itens 2.1.1 e 2.1.2 entregues pela "SPTRANS", que não esteja previsto neste instrumento.

(...)

4.5. Efetuar a distribuição dos Vales-Transporte, no formato de papel, ao preço da tarifa vigente.

4.6. Emitir recibo, mecanicamente autenticado, no valor dos vales-transporte distribuídos.

4.6.1. Para fins do disposto neste item, a "CREDENCIADA" deverá encaminhar, para conhecimento da "SPTRANS", os modelos de recibos que serão adotados.

4.6.2. Os serviços adicionais prestados pela "CREDENCIADA" a seus clientes, vinculados à distribuição dos vales-transporte, serão realizados por sua exclusiva conta e risco, ficando a "SPTRANS" totalmente isenta de responsabilidades, a qualquer título, em relação a tais serviços.

(...)

CLAUSULA OITAVA - DA PROIBIÇÃO DE GANHOS ESPECULATIVOS PROVENIENTES DE AUMENTOS TARIFÁRIOS

8.1 - Fica vedado à "CREDENCIADA" efetuar compras de vales-transporte que lhe propiciem ganhos especulativos.

8.1.1. Considerar-se-á ganho especulativo aquele obtido pela "CREDENCIADA" através da compra para estoques, às vésperas de aumentos tarifários, para revenda imediatamente nos primeiros dias de vigência dos novos valores dos vales-transporte.

8.2. Para viabilizar a avaliação do disposto no item anterior, fica a "CREDENCIADA" obrigada a fornecer à "SPTRANS", os seguintes documentos:

(...)

Também consta no CONTRATO Nº 4006928104 VB SERVIÇOS, COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO LTDA DISTRIBUIÇÃO DE VALES-TRANSPORTE, SOB REGIME DE PERMISSÃO, OUTORGADA PELA COMPANHIA DO METROPOLITANO DE SÃO PAULO - METRO (fls. 831/845) que:

(...)

CLAUSULA PRIMEIRA - OBJETO

O objeto do presente instrumento é a outorga pela COMPANHIA DO METRO PERMISSÃO, de Permissão a título precário,

oneroso e não exclusivo, para distribuição de Vales-Transporte que são comercializados pela COMPANHIA DO METRO, vedada sua transferência a terceiros.

1.2. A distribuição dos Vales-Transporte será realizada de acordo com as disposições deste Termo de Permissão e abrangerá, sem a elas se limitar, o seguinte:

1.2.1. Retirada pela PERMISSIONARIA, por meio próprios e sem ônus para a COMPANHIA DO METRO, dos lotes de Vales-Transporte, os quais deverão ser mantidos sob sua guarda e responsabilidade, e em perfeitas condições de segurança e ambientação.

1.2.2. Distribuição dos Vales-Transporte junto às empresas que vierem a se utilizar dos serviços da PERMISSIONARIA para fornecimento desse benefício.

1.2.3. Repasse para a COMPANHIA DO METRO, pela PERMISSIONARIA, dos recursos financeiros correspondentes ao somatório dos valores dos Vales-Transporte distribuídos.

1.3. A PERMISSIONARIA poderá prestar serviços a seus clientes, concernentes à distribuição dos Vales-Transporte, os quais serão realizados por sua conta e risco, ficando a COMPANHIA DO METRO totalmente isenta de responsabilidades, a qualquer título, em relação a tais serviços.

(...)

3.3. A PERMISSIONÁRIA somente poderá solicitar lotes de Vales-Transporte cujo somatório dos respectivos valores estejam dentro do valor da garantia apresentada conforme item 7.2. da Cláusula Sétima, considerando a quantidade de Vales-Transporte em seu poder e configurado no estoque.

(...)

3.4. Na distribuição dos Vales-Transporte, a PERMISSIONÁRIA deverá considerar, dentre outros, o que segue:

3.4.1. Quando da distribuição dos Vales-Transporte aos seus clientes, a PERMISSIONÁRIA deverá cobrar dos mesmos valor igual ao das tarifas oficiais praticadas na data de entrega dos vales, sem quaisquer descontos, com pagamento obrigatoriamente vista, na forma da legislação específica.

(...)

Ademais, na última diligência efetuada, após a análise dos contratos entre a recorrente e seus clientes (empregadores que repassam os vales-transporte a seus empregados), concluiu a fiscalização que: a) os contratos têm como objeto prestação de serviços, compreendendo a aquisição pela VB de vales-transporte nas companhias emissoras, envelopamento individualizado por usuário e posterior entrega à empresa cliente, conforme pedidos de compra; b) o valor cobrado dos clientes corresponde ao preço total dos vales-

transporte acrescido da taxa de administração do serviço, cujo valor encontrava-se destacado nas notas fiscais analisadas.

Assim, considerando as especificidades das operações da contribuinte acima apontadas, embora tais operações estejam grafadas nos documentos da contribuinte como compra e venda de vales-transporte e o faturamento não tenha se dado diretamente da companhia emissora de vales-transporte para o cliente da VB, entendo que não se tratam de operações de compra e venda mercantil, como sustentado na autuação e na decisão recorrida, mas de prestação de serviços atinentes a distribuição e gerenciamento de vales-transporte, remunerados por uma taxa de administração.

Conforme esclareceram no Parecer anexo o Dr. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e a Dra. FATIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA, a atividade da recorrente "corresponde a um plexo de utilidades, as quais, vistas no seu conjunto, correspondem ao gerenciamento do benefício do vale-transporte para o empregador, evitando que este tenha que pessoalmente cuidar de todas as providências necessárias para sua aquisição, transporte, segurança, manuseio e distribuição individualizada, ou seja, segundo as necessidades de cada funcionário".

Nessa esteira, bem aduzem os ilustres Pareceristas que o fato de a aquisição se dar em nome da recorrente "não descaracteriza sua atividade como serviço, pois essa é precisamente a natureza do contrato de comissão (espécie contratual típica do Código Comercial, prevista no art. 165 daquele Código sob o nome comissão mercantil, e hoje prevista no art. 693 da nova Lei Civil), serviço que integra o plexo de utilidades que presta ao cliente".

Nesse caso, dispõe o art. 224 do RIR, que a receita bruta é o preço dos serviços prestados:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Conforme bem esclarece o Professor Minatel¹, "O ingresso financeiro é um dos atributos que permitem qualificar o conteúdo material da *receita*, mas nem todo ingresso tem natureza de receita. É preciso caráter de definitividade da quantia ingressada e que tenha como causa o exercício de atividade empresarial".

Com a sua peculiar precisão na linguagem, esclarece o Ilustre Professor a diferença entre *receita* e *renda*:

Já afirmamos que receita pressupõe ingresso, no sentido de contraprestação em dinheiro recebida, por exemplo, pelo comerciante proveniente da venda de mercadorias, ou pela atividade desempenhada pelo prestador de serviços, assim como se qualificam no contexto de receita os juros que remuneram o capital transferido num contrato de mútuo. Nessa concepção, foram tomados sob o genérico rótulo de receita, por não ser demais repetir que tais eventos têm configuração instantânea de circulação de riqueza, aferível na contrapartida instantânea de cada negócio ou operação, portanto, prescindem de apuração de resultado mediante confronto com os custos correspondentes. O

¹ MINATEL, José Antonio. O Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Editora, 2005.

mesmo não acontece com a renda, conceito relacional, pois pressupõe avaliação técnica do efetivo resultado, num determinado período de tempo, segundo métodos e critérios predefinidos, para o que são relevantes todos os fatores inter-relacionados para exteriorizá-lo.

A distinção acima apontada é relevante ao presente caso, pois, ao não se considerar como receita bruta o ingresso que não seja definitivo, não se estaria confundindo *receita* com *renda*, como afirmou o julgador da decisão recorrida.

Nesse ponto, importa citar o entendimento da autoridade fiscal na autuação de que tais ingressos, embora se caracterizassem, a seu ver, *receita*, não se caracterizariam *renda*, tendo em vista a ausência de lucro nas operações entendidas como de "compra e venda":

Portanto, o fato de a VB não ter levado para apuração do Imposto de Renda PJ e da Contribuição Social sobre o Lucro os valores tidos como receita operacional não teve implicação fiscal, uma vez que também não foram computados os valores relativos à compra dos vales, que integram seu custo.

Mas deveria sim tê-los submetido à tributação da COFINS e do PIS. (...)

No entanto, nas lições do Professor Minatel são consideradas notas determinantes para o conceito de **receita bruta**, base de cálculo do PIS/Pasep, dentre outras, tanto a "definitividade de ingresso", como também a "*mensuração instantânea* e isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua apuração".

Assim, considerando que as operações objeto de autuação tratam-se de serviços, entendo que os valores recebidos dos seus clientes e repassados às empresas operadoras do sistema de transporte coletivo público, correspondentes aos valores de face dos vales-transporte, são *ingressos não definitivos* no patrimônio da recorrente, que também não podem ser considerados como custos desses serviços, eis que esses são remunerados pela taxa de administração.

No caso, os valores originados das vendas de Vales-Transporte não podem ser compreendidos no conceito de receita, tendo em vista que, ao mesmo tempo em que se verifica um aumento no ativo da empresa, ocorre também um aumento de seu passivo em idêntico valor, consistente na obrigação de resgatar os bilhetes emitidos pelos mesmos valores praticados na comercialização com os seus clientes (empregadores que repassam esses vales a seus empregados). Como afirmado pela recorrente, os valores por ela recebidos, relativos ao valor de face dos vales-transporte adquiridos por seus clientes não incrementam ou representam qualquer elemento positivo no seu patrimônio, mas sim no patrimônio das prestadoras de serviço de transporte público, que ao final fazem o resgate do valor dos vales.

Nessa esteira, na definição atual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no seu parágrafo 4.25, o ingresso deve representar um aumento do patrimônio líquido para ser considerado como receita, nesses termos:

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do

aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

(...)

Cabe destacar que o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 306/2003 e o art. 17 da IN SRF nº 480/2004, que tratavam da tributação na fonte de PIS, Cofins e CSLL na aquisição de vales-transporte e assemelhados pela Administração Pública, embora não pudessem ser aplicados às operações sob estudo, eis que a recorrente presta os serviços a empresas do setor privado, corrobora com o entendimento acima exposto, eis que reconhece que, na específica situação regulamentada, a base de cálculo para a incidência seria apenas o valor da corretagem ou da comissão destacada na Nota Fiscal de Serviço.

Em vários julgados anteriores deste Conselho, abaixo transcritos, que trataram de situação bem similar ao caso presente, manifestou-se entendimento no sentido acima exposto, de que os ingressos relativos ao repasse de valores dos vales-transportes não se caracterizam como receita:

Acórdão nº 1401-00.707– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de janeiro de 2012

Recorrente VIA NOVA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Relator: Antonio Bezerra Neto

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2005

Ementa:

CONCEITO DE RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os vales-benefício adquiridos por empresa que presta serviços de coleta, envelopamento, manuseio e entrega de vales transporte tendo como propósito exclusivo de repassar a preço de custo aos clientes e cujo repasse está contratualmente e legalmente bem delimitados nos autos enseja a exclusão desse ingresso do conceito de Receita bruta para efeito do Simples.

(...)

PROCESSO Nº: 10640.000658/97-17

RECURSO Nº : 114.930

RECORRENTE: ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DE JUIZ DE FORA

RECORRIDA: DRJ EM JUIZ DE FORA(MG)

SESSÃO DE: 20 DE FEVEREIRO DE 2002

ACÓRDÃO Nº: 101-93.741

Ementa:

(...)

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DE VALES-TRANSPORTE.

As vendas de vales-transportes pela associação de classe, emitidos pela mesma associação, por delegação expressa no parágrafo 2º, do artigo 5º, da Lei nº 7.814/85 (redação da Lei nº 7.855/89), não constituem receitas da associação de classe. Os recursos arrecadados passam a constituir receitas quando utilizados os vales-transporte e prestados os serviços de transporte pelas empresas concessionários de transporte coletivo de passageiros que são os titulares dos direitos de emissão de vales-transporte pelo caput do artigo 5º da Lei nº 7.814/85.

(...)

Processo nº 13808.004244/00-37

Recurso nº 126.797— EX OFFICIO

Recorrente DRJ EM SÃO PAULO — SP,.

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

Sessão de 08 de novembro de 2001

Relator: Francisco de Assis Miranda

Acórdão nº. 101-93.683

Ementa:

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA — O decidido em relação ao IRPJ, se estende às exigências reflexas referentes ao PASEP, COFINS e CSSL, dado o nexos causal existente.

Negado provimento ao recurso de ofício.

voluntário. Assim, pelo exposto, voto no sentido de **dar provimento integral** ao recurso

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

CÓPIA