



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

**Processo n°** 10805.721926/2013-53  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.434 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** PIS E COFINS  
**Recorrentes** OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS TUR LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009

Recurso de Ofício

PIS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI Nº 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, devendo ser cancelada a exigência que impõe tributação sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Ano calendário: 2009

COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI Nº 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, devendo ser cancelada a exigência que impõe tributação sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep**

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, e que permita ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

PIS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §1º, I, do RICARF.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, exigidas na égide da Lei nº 9.718/98, é o faturamento e, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, §1º, declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62-A do RICARF.

PIS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÃO. RESULTADOS AUFERIDOS NAS OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA POR FORNECEDORES DE SERVIÇOS. RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As operadoras de viagem e agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo devem apurar e recolher a contribuição ao PIS sobre o faturamento, assim entendido como sendo a comissão pela intermediação dos serviços prestados pelos fornecedores de serviços de transporte, hospedagem, locadoras de veículos e afins, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, não se sujeitando a tributar os valores das receitas de seus fornecedores que constituem-se resultado das operações em conta alheia dos terceiros e componente da *receita bruta* dos mesmos (art. 31, da Lei nº 8.981/95), que não se confunde com o conceito de *faturamento* pertinente ao regime cumulativo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Ano calendário: 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, e que permita ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

COFINS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §1º, I, do RI-CARF.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, exigidas na égide da Lei nº 9.718/98, é o faturamento e, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, §1º, declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62-A do RI-CARF.

COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÃO. RESULTADOS AUFERIDOS NAS OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA POR FORNECEDORES DE SERVIÇOS. RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As operadoras de viagem e agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo devem apurar e recolher a contribuição ao PIS sobre o faturamento, assim entendido como sendo a comissão pela intermediação dos serviços prestados pelos fornecedores de serviços de transporte, hospedagem, locadoras de veículos e afins, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, não se sujeitando a tributar os valores das receitas de seus fornecedores que constituem-se resultado das operações em conta alheia dos terceiros e componente da *receita bruta* dos mesmos (art. 31, da Lei nº 8.981/95), que não se confunde com o conceito de *faturamento* pertinente ao regime cumulativo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Autos de Infrações de PIS e COFINS, por omissão de receitas do ano calendário de 2009, por ter a fiscalização considerado que as bases de cálculo para as referidas contribuições deveriam compreender a totalidade das receitas auferidas, não havendo relevância a classificação contábil adotada para as receitas, sendo vedada, ainda, a exclusão das referidas bases as receitas transferidas a terceiros (rede hoteleira, companhias aéreas etc.).

### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 23/01/2013, conforme documento de fls. 215 (numeração eletrônica) o interessado apresentou, tempestivamente, Impugnação em 22/02/2013, alegando, em apertada síntese, que a autuação estaria eivada de nulidade por conter imprecisão na base de cálculo, ao afirmar que a fiscalização tratou como sendo seu faturamento proveniente de pacotes de viagem, quando, na realidade, tratava-se grande parte (52,2%), de receitas que não se refeririam a tais atividades, pelo que estaria viciada a base de cálculo.

No mérito, também em apertada síntese, a Impugnante alegou que as contribuições ao PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, assim entendido como sendo a totalidade das receitas próprias, não podendo incidir sobre grandezas que sejam receitas de terceiros ou como sendo meros ingressos, que não aumentem o seu patrimônio líquido. Cita a Instrução Normativa nº 04/97, relativa a exclusão de agências de publicidades, que no seu ver guardam semelhança com a questão por ela defendida, sendo que ao final pede o cancelamento da exigência.

### DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, proferiu o Acórdão de nº. **05-40.556**, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano calendário: 2009*

*AGÊNCIA DE TURISMO. BASE DE CÁLCULO. PERÍODO ANTERIOR A 28/05/2009. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA VEDADA.*

*As agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo, sujeitam-se, até 27/05/2009, à incidência da Cofins sobre a totalidade das*

*receitas auferidas, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas. Sendo vedada a exclusão de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.*

*Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. SD-Cosit nº 2, de 2007.*

*AGÊNCIA DE TURISMO. PERÍODO POSTERIOR A 27/05/2009 RECEITA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.*

*A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, I, e 3º, caput; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, caput; Lei nº 11.771, de 2008; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; SDCosit nº 3, de 2012.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Exercício: 2009*

*AGÊNCIA DE TURISMO. BASE DE CÁLCULO. PERÍODO ANTERIOR A 28/05/2009. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA VEDADA*

*As agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo sujeitam se, até 27/05/2009, à incidência da Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas. Sendo vedada a exclusão de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.*

*Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. SD-Cosit nº 2, de 2007.*

*AGÊNCIA DE TURISMO. PERÍODO POSTERIOR A 27/05/2009*

*RECEITA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.*

*A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.*

*Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 70, de 1991, arts. 2º, caput e 10, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º*

*caput; Lei nº 11.771, de 2008; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; SDCosit nº 3, de 2012.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Inicialmente a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade por não vislumbrar presentes os requisitos dos arts. 59, 60 e 61, do Decreto nº 70.235/72, sendo que as afirmações quanto à divergências de base de cálculo confundem-se com o mérito. Já ao apreciar o mérito, entendeu a DRJ que até a vigência da Lei nº 11.941/2009, não era permitido efetivar a exclusão dos valores repassados aos terceiros pelas agências e operadoras de turismo, o que apenas passou a ser permitido a partir de 28.05.2009. Desta forma, manteve a atuação para o período anterior a referida data e cancelou a exigência a partir deste termo até 31.12.2009, aplicando a Solução de Divergência COSIT nº 03/2012.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO**

Em face da exoneração parcial da exigência em valor superior à R\$1.000.000,00, previsto na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, a DRJ/Campinas recorreu de ofício a este Conselho.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Disponibilizado o Acórdão da DRJ/Campinas no Módulo e-CAC em 08/05/2013, o contribuinte considerou-se intimado apenas em 25/07/2013 (quando do recebimento de Carta Cobrança), tendo apresentado, em 01/08/2013 seu Recurso Voluntário a este Conselho, arguindo, preliminarmente, a tempestividade do recurso interposto e a nulidade da cientificação eletrônica, pois alega não ser contribuinte optante do Domicílio Tributário Eletrônico - DTE e, após, reprisa as razões para a reforma da decisão recorrida, preliminarmente pela nulidade na composição da base de cálculo que não seria apenas de pacotes de viagem, e no mérito, que dever-se-ia aplicar a decisão plenária do STF quanto a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, mesmo para o período anterior a 28.05.2009, pois que não havia previsão de incidência sobre faturamentos que não eram da Recorrente e sim dos terceiros (rede hoteleira, companhias aéreas etc.). Reitera os argumentos já expendidos na impugnação e requer a reforma da decisão exarada pela DRJ/Campinas.

### **DA DILIGÊNCIA DETERMINADA PELO CARF**

Tendo o processo sido inserido na sessão de julgamento de 25/02/2014, foi exarada a Resolução nº 3402-000.640, pela qual foi solicitada diligência à autoridade preparadora para que fosse “...trazido aos autos o documento de opção expressa do sujeito passivo recorrente ao Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, para que dele possa-se, ou não,

*verificar/atestar a tempestividade do recurso proposto, e a partir daí, analisar meritoriamente suas razões”.*

Através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 382/383, a Autoridade preparadora informa que, nos termos da Nota Técnica nº 001/2013, não é possível extrair o Termo de Adesão do sistema, tendo sido anexado o Termo datado de 25/07/2013, que seria a data da abertura da Carta/Aviso de Cobrança.

Foi dado vista ao contribuinte que se manifestou através da petição de fls. 394/396, afirmando que não houvera comprovação de que seria optante pelo DTE, devendo ser conhecido e provido o seu recurso voluntário.

### **DA DISTRIBUIÇÃO**

Retornando os autos de diligência, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 1 (um) Volume, numerado até a folha 398 (trezentos e noventa e oito), estando apto para reinclusão em pauta e correspondente análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior – Relator

Tratam os autos de lançamento tributário para exigência das contribuições ao PIS e à COFINS, lavrado contra a Recorrente, que é agência e operadora de turismo e viagens, e que visa constituir crédito tributário em decorrência da infração apontada pela Administração de que não teriam sido submetidas à incidência tributária as receitas que haviam sido repassadas a terceiros no âmbito de pacotes de viagem (rede hoteleira, companhias aéreas etc.).

A DRJ houve por bem em cancelar parcialmente os lançamentos, sendo que quanto à parte do crédito tributário mantido, há recurso voluntário manejado pelo contribuinte. Assim, havendo tanto recurso de ofício quanto recurso voluntário, passo a análise de cada uma das insurgências separadamente.

### I – Do Recurso de Ofício:

A DRJ/Campinas cancelou parcialmente a exigência, em valor que supera ao de alçada, fixado em R\$1.000.000,00 pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, pelo que conheço do recurso de ofício.

A análise dos autos dá conta de que a DRJ/Campinas exonerou parcialmente a exigência quanto aos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos após 27 de maio de 2009, por entender que a partir da revogação do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF, pelo art. 79, XII, Lei nº 11.941/2009, passaria a ter vigência o disposto no art. 27, da Lei nº 11.771/2008.

Desta forma, a partir de 27 de maio de 2009, quando deixou de vigorar no ordenamento a norma que tratava como sendo tributável a “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*”, passara a ter vigência o disposto no art. 27, da Lei nº 11.771/2008, que possui o seguinte teor:

### ***Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008***

#### *Subseção III*

#### *Das Agências de Turismo*

*Art. 27. Compreende-se por agência de turismo a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente.*

*§ 1º. São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e*

*execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.*

**§ 2º. O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados. (grifou-se)**

§ 3º. *As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:*

*I - passagens;*

*II - acomodações e outros serviços em meios de hospedagem; e*

*III - programas educacionais e de aprimoramento profissional.*

§ 4º. *As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços:*

*I - obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário à realização de viagens;*

*II - transporte turístico;*

*III - desembarço de bagagens em viagens e excursões;*

*IV - locação de veículos;*

*V - obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas;*

*VI - representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;*

*VII - apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres;*

*VIII - venda ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante;*

*IX - venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e*

*X - acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.*

**§ 5º. A intermediação prevista no §2º. deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados. (grifou-se)**

§ 6º. (VETADO)

§ 7º. *As agências de turismo que operam diretamente com frota própria deverão atender aos requisitos específicos exigidos para o transporte de superfície.*

Em face da aplicabilidade da norma legal, que expressamente produz efeitos tributários, como bem colhido pelo acórdão da DRJ, acabaram sendo segregadas as receitas auferidas pela Recorrente nas vendas de pacotes turísticos e de atividades de intermediação de vendas de viagens. Utilizou-se, assim, a DRJ, da norma do §2º do art. 27, para excluir da tributação as receitas de remuneração pela intermediação de serviços de terceiros (hospedagens, transportes, passagens aéreas etc.), em função da data de revogação do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, pelo art. 79, XII, da Lei nº 11.941, que vigorou a partir de 27 de maio de 2009.

Tenho que, especificamente quanto às exclusões de valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS, agiu com acerto a DRJ/Campinas, pois que de fato era cabível a aplicação da Lei nº 11.771/2008 para definir o valor das receitas próprias de agências de turismo, sendo inclusive este o entendimento respaldado pela Solução de Divergência nº 03/2012, com o seguinte teor:

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012 - D.O.U.: 09.05.2012*

*ASSUNTO: Simples Nacional*

*EMENTA: Para fim de cálculo da receita bruta de que trata o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, a receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos.*

*(...)*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 3º, § 1º, e Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, art. 27. (destacou-se)*

Como se vê, para as receitas de intermediação de negócios ou serviços de terceiros, a DRJ/Campinas aplicou como sendo receita apenas as comissões ou seu adicional, percebido em razão da referida atividade de intermediação, segregando no tempo, em função da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo.

Embora seja uma Solução de Divergência (nº 03/2012) exarada em função de questionamento relativo ao Simples Nacional, verifica-se que firma a premissa do que sejam as receitas vigentes no setor de viagens e turismo, fazendo-o expressamente com base na Lei nº 11.771/2008. E mais especificamente quanto a incidência de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, ainda houve a emissão da **Solução de Consulta nº 17, publicada em 13 de março de 2013**, a qual é expressa em aplicar o entendimento da SD Cosit nº 03/2012 também aos referidos tributos, pelo que não resta dúvida de que efetivamente a receita das operadoras e agência de viagens e turismo são os valores percebidos a título de “**à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos**”

Assim sendo, entendo que agiu com acerto a DRJ/Campinas, pelo que voto no sentido de **negar provimento ao Recurso de Ofício**, mantendo a exoneração parcial decretada pela DRJ/Campinas.

## II – Do Recurso Voluntário:

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e desenvolvimento válido e eficaz, sendo que, quanto à tempestividade, os autos baixaram em diligência para que a autoridade preparadora trouxesse aos autos a autorização expressa firmada pelo contribuinte quanto a eleição do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE.

No entanto, após a realização da diligência não foi carreado aos autos o “Termo de Opção” ao DTE firmado pelo contribuinte, sendo que, considerando que o §5º, do art. 21, Decreto nº 70.235/1972 é expresso em determinar que “*O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção*”, e à míngua de documento expresso, somente resta como solução considerar como intimado o contribuinte em 25/07/2013, e, portanto, tempestivo o recurso voluntário apresentado, pelo que dele tomo conhecimento, passando a análise das matérias suscitadas na peça recursal.

### II.a – Preliminar de Nulidade:

Preliminarmente sustenta a Recorrente a nulidade do lançamento fiscal, por ter considerado como se todas as receitas auferidas pela mesma no ano-calendário de 2009 fossem provenientes da venda de pacotes de viagem, com base em elemento probatório extraído de outro processo que igualmente veicula exigência contra a Recorrente (Acórdão nº 05-35.645), o que não condiz com a realidade da empresa, decorrendo nulidade quanto a determinação da base de cálculo.

Tenho, no entanto, que não assiste razão à Recorrente, pois que analisando os motivos determinantes do lançamento tributário, tem-se claramente que o mesmo descreve as diversas atividades desempenhadas pela Recorrente, dentre as quais as atividades de venda de pacotes de viagens e as engloba nas atividades de intermediação de vendas por escolha livre dos seus clientes, inclusive discriminando referidos valores nos anexos ao lançamento. Além disso, a interpretação do auditor autuante é a de que não poderia ser submetidos à tributação apenas os valores da remuneração pela intermediação de serviços de terceiros, seja para o caso de venda de pacotes de viagem seja para os demais casos. Daí porque entendo que é ínsito ao entendimento do auditor fiscal, que se colha com a tributação todas as receitas, sejam elas de venda de pacotes de viagem ou não.

Antes de qualquer coisa, deve ficar registrado que a atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, regida pelo princípio da legalidade e do livre convencimento. Deste modo, se o auditor fiscal se convenceu de que todas as receitas deveriam ser submetidas à tributação (independentemente do entendimento posterior da DRJ ou mesmo do CARF), deve lavrar o lançamento, pois que vinculado a esta interpretação.

Sabe-se que em matéria relativa à nulidade em sede de processo administrativo tributário, estas devem ser analisadas dentro dos ditames abaixo:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 10/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Cotejando os dispositivos acima com os procedimentos de fiscalização, assim como, verificado que a Recorrente demonstrou plenos conhecimentos da matéria objeto do lançamento fiscal, exercendo seu direito de defesa com amplitude e conhecimento detalhado das questões postas nos autos, verifica-se que teve, sim, resguardado seu direito de defesa, não estando presentes os requisitos que permitiriam concluir pela nulidade do lançamento.

Sendo assim, por ter o agente fiscal atendido aos princípios da legalidade, discricionariedade – nos limites legais em matéria de tributação, obviamente -, e de motivação do ato administrativo de lançamento, e por ter a Recorrente exercitado plena e amplamente seu direito de defesa, entendo não ter havido afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, pelo que deve ser rejeitada a alegação de nulidade por vício insanável no ato do lançamento fiscal.

Nesse sentido, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de nulidade.**

## **II.b – No Mérito:**

Em sendo superada a preliminar, ainda pretende a Recorrente que seja provido seu Recurso Voluntário, sustentando que não poderia ser aplicada a tributação sobre a totalidade das receitas auferidas, em face da inconstitucionalidade declarada do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que fundamenta o lançamento. Além disso, discorre sobre o conceito de receita e sustenta que os valores recebidos para serem transferidos a terceiros (hospedagens, transportes, passagens aéreas etc.) não seriam receitas próprias, não ingressando ou aumentando seu patrimônio.

Adentrando na matéria dos autos e lançando mão da própria fundamentação exarada pela DRJ/Campinas ao exonerar parcialmente a exigência, tenho que a questão sob julgamento diz respeito à aplicabilidade, no tempo, do preceito do art. 27, §2º, da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, sem prejuízo dos demais argumentos que foram alinhados pelo contribuinte.

Assim, mesmo que a matéria comportasse severas discussões sobre o conceito de receita das agências e operadoras de viagem, a verdade é que, antes de mais nada, se deve partir da análise dos motivos da decisão da DRJ/Campinas, que exonerou parcialmente o lançamento para os fatos geradores ocorridos a partir de 28 de maio de 2009, ao entendimento de que apenas a partir desta data é que passou a Administração a estar desobrigada de aplicar a base de cálculo “alargada” das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98. A DRJ entendeu que, embora tivesse conhecimento de que referido preceito legal já havia sido declarado inconstitucional pelo STF, esta proclamação não se deu com efeitos “erga omnes” antes do art. 79, XII, da Lei nº 11.941/2009 expressamente revogar referido dispositivo.

Desta forma, a questão vem sendo tratada como autuação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, na forma do §1º, do Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, desde a lavratura do lançamento. Disto decorre que para se analisar o mérito da contenda, se poderia simplesmente invocar o preceito do art. 62-A, do RI-CARF, para alinhar o caso dos autos à decisão do Plenário do STF, aplicando-lhe o julgamento que decretou a inconstitucionalidade do §1º, do Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, o qual está assim ementado:

*“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (STF – Pleno – RE nº 390.840/MG – Ac. Por maioria – Rel. Min. Marco Aurélio – j. 09.11.2005)*

Com efeito, estando as agências de turismo expressamente excluídas do regime de não cumulatividade para apuração das contribuições ao PIS e à COFINS (art. 10, XXIV, da Lei nº 10.833/2003), e em face da inconstitucionalidade do §1º, do Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, permanecem em vigor a base de cálculo das contribuições nos termos ditados pelas Leis Complementares nº 07/70 e 70/91, respectivamente, as quais prevêem que tais tributos incidem sobre:

***Lei Complementar nº 07/70***

*Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:*

*a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;*

*b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue (...) - (grifou-se)*

***Lei Complementar nº 70/91***

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o **faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.** (grifou-se)*

Com efeito, apenas se pode admitir a incidência das contribuições em questão, no regime da cumulatividade e em face da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo destes tributos reconhecido pelo Pleno do STF, se incidir sobre o “faturamento”, que obviamente não se confunde com a “totalidade das receitas” da pessoa jurídica.

Analisando mais amiúde o caso em questão, verifica-se que a pretensão de se tributar as receitas que transitam nos registros da Recorrente, perfaz a intenção de **atingir resultados auferidos pelos fornecedores nas operações de conta alheia**, qual seja, a conta da própria agência de viagem ou operadora, movimentada em favor de seus fornecedores. Consequentemente, o lançamento em questão traduz pretensão de se tributar a “receita bruta” da pessoa jurídica, definida no art. 31, da Lei nº 8.981/95 (codificados nos arts. 224 e 279, do RIR/99, reproduzindo os preceitos da Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12), que assim dispõe:

*Art. 31. 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. (grifou-se)*

Assim sendo, ante a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, reconhecida pelo STF, não se pode tributar como sendo faturamento próprio, valores que na verdade revestem-se de natureza de *receita bruta*, pois constituem-se em “*resultado auferido nas operações de conta alheia*”, os quais devem ser tributados pelos fornecedores dos serviços intermediados pela agência de viagem ou operadora.

Neste sentido, aliás, é o entendimento recentemente firmado pela 1ª Seção deste CARF ao julgar a questão sob análise. Veja-se:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano calendário: 2005*

***AGÊNCIAS DE VIAGEM E TURISMO. INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS. RECEITAS DE SERVIÇOS.***

*As atividades relacionadas com a prestação de serviços de agências de viagem configuram intermediação de negócios, sendo que os valores relativos aos serviços prestados por empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, locadoras de veículos e prestadoras de serviços afins não devem ser incluídas na receita bruta das referidas agências, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda.*

***CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.***

*Os custos e as despesas operacionais devem estar lastreados em documentação hábil e idônea, cabendo a sua glosa no caso de falta de apresentação de tais elementos comprobatórios.*

***LUCRO REAL. EXCLUSÕES.***

*São admitidas, para efeito de determinação do lucro real, exclusões ao lucro líquido, desde que legalmente previstas, registradas no LALUR, justificadas e comprovadas pela pessoa” (CARF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – Ac. 1301-001.373 - Processo nº 10580.730146/2011-14 – Rel. Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior - j. 05.12.2013) – grifou-se.*

Do corpo do julgado extrai-se importante entendimento de que apenas as comissões se amoldam ao resultado auferido nas “operações de *conta alheia*” da agência de turismo, por se tratar a atividade de típica intermediação de negócios. Deve-se fazer a distinção, no entanto, de que em se tratando de incidência de PIS e de COFINS pelo regime *cumulativo*, apenas se poderia tributar o *faturamento*, “***assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza***”, o qual não se confunde com “receita bruta” e que não comporta a tributação de *resultados em operação em conta alheia* que pertençam aos fornecedores.

Assim sendo, a conclusão de que o CARF é “obrigado” a aplicar as decisões do STF quando proferidas em Plenário (na forma do art. 62-A, do RI-CARF), leva a inarredável fixação de “premissa” de que não era apenas após a expressa retirada do ordenamento, do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.817/98, em 27 de maio de 2009, que este preceito deixaria de ser aplicável, como entendera a DRJ, mas também antes deste “termo”, pois que a declaração de inconstitucionalidade produz, em regra, efeitos “ex tunc” (salvo em excepcionais casos de “modulação”).

Disto desponta a premissa óbvia de que, desde a declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não era permitido à Administração lavrar lançamentos que colhessem com a tributação algo que não fosse o *faturamento* da pessoa jurídica, nos termos em que definidos pelas Leis Complementares nºs. 07/70 e 70/91. Não se

poderia colher a *receita bruta* decorrente de *resultados em operação em conta alheia* que pertençam aos fornecedores, ou mesmo da própria agência ou operadora apurada em terceiros.

Além disso, acaba ficando extrema de dúvidas de que desde o advento do art. 27, §2º, da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, já deveria ser entendida como “faturamento” das operadoras e agências de viagem nas operações de intermediação de negócios e serviços relativos a sua atividade (hospedagens, transportes, passagens aéreas etc.), apenas a comissão ou o adicional percebido em função da intermediação dos serviços destes terceiros, como reconhecido pelo julgado do CARF, acima citado, e, igualmente pela Solução de Divergência nº 03/2012 e também na Solução de Consulta nº 17, de 13/03/2013.

Nesse sentido, veja-se novamente o preceito legal:

***Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008***

***Subseção III***

***Das Agências de Turismo***

*Art. 27. Compreende-se por agência de turismo a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente.*

*§ 1º. São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.*

***§ 2º. O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados. (grifou-se)***

Está claro, portanto, que o preço da venda de serviços de intermediação é a comissão. Os demais valores que transitam pelo caixa da Recorrente compõem a receita dos fornecedores de serviços de hospedagens, de transportes, de passagens aéreas etc., ou seja, o *resultado das operações em conta alheia*, auferido pelos fornecedores na conta da Recorrente.

Além disso, havendo ainda a oferta de outros serviços vinculados a pacotes de viagens, que venham a incrementar as receitas da agência de viagem ou operadora, tais valores de comissões ou de *spread* acabam sendo “retidos” pela Recorrente, constituindo-se no chamado “valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores”, sendo a estes repassados apenas os valores dos serviços intermediados pela agência ou operadora, pelo que, do mesmo modo, tais valores igualmente compõem o faturamento da própria Recorrente, pois que acabam sendo sua efetiva sua comissão pela intermediação. Deste modo, os valores repassados aos fornecedores compõem na sua totalidade o resultado “em conta alheia” a ser tributado pelos referidos fornecedores de serviços.

E a vigência do art. 27, §2º, da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 veio estampada no art. 48 da referida norma, nos seguintes termos:

**Art. 48. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto ao seu art. 46, o disposto no inciso I do caput do art. 106 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.**

Com efeito, não assiste razão à decisão recorrida, egressa da DRJ/Campinas, quando desonera do lançamento apenas os valores decorrentes dos fatos geradores ocorridos a partir de 27 de maio de 2009, por entender que apenas a partir desta data (coincidente com a vigência do art. 79, XII, da Lei nº 11.941/09) é que a Administração deveria passar a aplicar o referido preceito legal inserto no art. 27, da Lei 11.771/2008, pois que ele já estava em vigor desde 17 de setembro do ano anterior, e, conseqüentemente, já vigorara para atingir todo o período objeto do lançamento questionado.

Cabe ainda trazer à fundamentação, o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, que regulamenta a questão da retenção na fonte dos valores repassados pelas agências de turismo aos fornecedores de serviços. Vejamos:

#### *Seção I*

#### ***Das Agências de Viagens e Turismo***

***Art. 12. Nos pagamentos correspondentes a aquisições de passagens aéreas e rodoviárias, despesas de hospedagem, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, efetuados por intermédio de agências de viagens, a retenção será feita sobre o total a pagar a cada empresa prestadora do serviço e, quando for o caso, à Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (Infraero).***

*§ 1º A agência de viagens apresentará documento de cobrança à unidade pagadora, do qual deverão constar:*

*I - o nome e o número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da empresa prestadora do serviço;*

*II - no caso de venda de passagens:*

*a) o número e o valor do bilhete, excluídos a taxa de embarque, o pedágio e o seguro;*

*b) o número de inscrição no CNPJ da Infraero e, em destaque, o valor da taxa de embarque; e*

*III - o nome do usuário do serviço.*

*§ 2º A indicação do número de inscrição no CNPJ da empresa prestadora do serviço e, quando for o caso, da Infraero poderá ser efetuada em documento distinto do documento de cobrança.*

*§ 3º No caso de diversos bilhetes de uma mesma empresa de transporte, os dados a que se referem os incisos I a III do §1º poderão ser indicados apenas na linha correspondente ao 1º (primeiro) bilhete listado.*

***§4º O valor do imposto e das contribuições retido poderá ser deduzido pelas empresas prestadoras do serviço e, quando for o caso, pela Infraero, na forma do art. 9º, na proporção de suas receitas, devendo o comprovante anual de retenção de que trata***

***o art. 37 ser fornecido em nome de cada um desses beneficiários.***

*§ 5º Como forma de comprovação da retenção de que trata este artigo, o órgão ou a entidade que efetuar o pagamento deverá fornecer, por ocasião do pagamento, à agência de viagem, cópia do Darf ou de qualquer outro documento que comprove que as retenções foram efetuadas em nome das empresas prestadoras do serviço.*

***§ 6º Para fins de prestação de contas, as agências de viagem repassarão às empresas prestadoras dos serviços de transporte o valor líquido recebido, já deduzido das retenções efetuadas em nome destas e da Infraero, acompanhado do comprovante referido no §5º.***

*§ 7º As empresas de transporte aéreo repassarão à Infraero o valor referente à taxa de embarque recebido das empresas de turismo, já deduzido das retenções efetuadas em nome destas, acompanhado do comprovante de retenção referido no §5º.*

***§ 8º As empresas de transporte aéreo e a Infraero deverão considerar como receita o valor bruto, ou seja, o valor líquido recebido mais as retenções efetuadas.***

*§ 9º A dedução a que se refere o §4º poderá ser efetuada pelas empresas que sofreram a retenção, a partir do mês seguinte ao da contabilização dos fatos referidos nos §§ 6º e 7º.*

***§ 10. A base de cálculo da retenção a que se refere o caput, relativamente às aquisições de passagens aéreas e rodoviárias é o valor bruto das passagens utilizadas, não sendo admitidas deduções a qualquer título.***

*§ 11. O percentual de retenção a ser aplicado no pagamento da taxa de embarque cobrada pela Infraero é de 7,05% (sete inteiros e cinco centésimos por cento), correspondente ao código de arrecadação 6175 - passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros. (grifou-se)*

Dando interpretação sobre os regimes jurídicos das comissões das agências de turismo antes e depois da referida Instrução Normativa, e o tratamento para as retenções na fonte (inclusive de PIS/COFINS), foi emitida a Solução de Consulta COSIT nº 118, de 21 de maio de 2014, que disciplina o seguinte:

### ***Conclusão***

***18.1 (...)***

***18.2 Antes da edição da Instrução Normativa nº 7, de 2012, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério de Planejamento e Gestão, a cobrança do valor da D.U., ou qualquer outro nome atribuído pelas empresas aéreas, referente a prestação de serviço pela intermediação na venda de passagens aéreas, poderia ser feita de forma destacada dentro do bilhete de passagem ou à parte do bilhete de***

*passagem, mediante faturamento próprio e nota fiscal de serviço, emitida pela agência de viagem, valor este sujeito a retenção, em nome da agência de viagem, do imposto de renda e das contribuições de que trata o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.*

*18.3 Após a edição da IN nº 7, de 2012, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério de Planejamento e Gestão, a cobrança do valor a ser pago pela prestação do serviço de Agenciamento de Viagens deverá, obrigatoriamente, ser feita à parte do bilhete de passagem, ou seja, deverá ser emitida Fatura e Nota Fiscal própria da agência, valor este sujeito a retenção, em nome da agência de viagem, do imposto de renda e das contribuições de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012. (grifou-se)*

Ou seja, está disciplinado o regime de retenção da fonte nos repasses dos valores dos rendimentos de cada partícipe da atividade de turismo, sendo que apenas sobre os valores de faturamento de cada um deles (agência de viagem ou operadora de turismo, passagens terrestres ou aéreas, hospedagens, taxa de embarque e tarifas da INFRAERO) é que dever-se-á realizar a retenção na fonte, e que tal retenção é antecipação do devido pelos referidos fornecedores.

Isto demonstra que, de fato, o *faturamento* que deve ser considerado para a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS é apenas a comissão ou valores que agreguem ao preço de custo dos fornecedores, devidos em função da intermediação feitas pelas agências e operadoras de turismo e viagem dos serviços ofertadores pelos referidos fornecedores.

Assim sendo, entendo que os valores que sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS e a COFINS das agências e operadoras de turismo e viagens são apenas os valores provenientes da intermediação comercial, devendo ser excluídos do lançamento os valores que são apurados pelos fornecedores nas operações de conta alheia (no caso, nas contas da Recorrente), e, conseqüentemente, entendo que o lançamento em questão merece ser inteiramente exonerado.

### **III. – Do Dispositivo:**

Ante o exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento ao recurso voluntário** para exonerar a exigência tributária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

Processo nº 10805.721926/2013-53  
Acórdão n.º **3402-002.434**

**S3-C4T2**  
Fl. 409

---

CÓPIA