



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

Processo nº 10805.722021/2014-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.467 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 14 de fevereiro de 2017
Assunto IRPJ E REFLEXOS, OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que votavam pela nulidade parcial do lançamento correspondente ao item 4.1 do Termo de Verificação Fiscal.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO – Presidente e Redator Ad Hoc.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização desta Resolução, transcrevo abaixo a íntegra do relatório apresentado pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 14 de fevereiro de 2017, *verbis*:

"CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A, empresa que se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e itinerários no Brasil e exterior, insurge-se contra a cobrança de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de lançamento lavrado em 18/07/2014 e cientificação ocorrida, pessoalmente, em 31/07/2014, cujo crédito tributário totaliza o montante de R\$ 50.834.812,03, de materialidade relativa a dezembro de 2009.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em 18/07/2014, foram lavrados os sete autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza a exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 50.834.812,03, conforme a seguir indicado:

	Tributo	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Regulamentar
IRPJ	9.705.992,37	4.053.222,41	7.279.494,28	
CSLL	3.494.157,26	1.459.160,08	2.620.617,94	
Cofins	8.422.009,96	3.517.031,36	6.316.507,47	
PIS	1.824.768,82	762.023,46	1.368.576,62	
Multa Regulamentar				11.250,00

Descrição das infrações imputadas

O autuante, reportando-se ao termo de verificação fiscal a fls. 1556/1618, atribui à autuada as seguintes infrações:

Autos de infração de IRPJ e reflexos (CSLL, Cofins e PIS) – fls. 1620/1643

0001. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS. Omissão de receitas relativas a contratos (recibos) complementares, conforme item 2 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 143.321,22. Multa: 75%.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: vide fls. 1633. Enquadramento legal para a Cofins: vide fls. 1628. Enquadramento legal para a contribuição para o PIS: vide fls. 1639.

0002. EXCLUSÕES INDEVIDAS DA RECEITA BRUTA. Valor referente a custos e despesas excluídos diretamente da receita bruta, a título de “repasses a fornecedores”, glosados pelo fato de não obedecerem ao princípio da competência ou por não terem sido comprovados, conforme item 4 e respectivos subitens do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 37.489.065,28. Multa: 75%.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: vide fls. 1633. Enquadramento legal para a Cofins: vide fls. 1628. Enquadramento legal para a contribuição para o PIS: vide fls. 1639.

0003. PASSIVO FICTÍCIO PELA NÃO COMPROVAÇÃO INTEGRAL DO SALDO EXISTENTE NA CONTA IRPJ A RECOLHER. Vide item 7 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 175.000,00. Multa: 75%.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, III, e 288 do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: vide fls. 1633. Enquadramento legal para a Cofins: vide fls. 1628. Enquadramento legal para a contribuição para o PIS: vide fls. 1639.

0004. DEDUÇÃO DE PIS E COFINS NÃO COMPROVADOS. Vide item 5 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 426.239,69. Multa: 75%.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: vide fls. 1634.

0005. DEDUÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) NÃO COMPROVADO. Vide item 6 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 590.343,27. Multa: 75%.

Enquadramento legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99. Enquadramento legal para a CSLL: vide fls. 1634.

Auto de infração de multa regulamentar – fls. 1644/1647

0001. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). O sujeito passivo apresentou extemporaneamente a ECD exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando a aplicação de multa no valor de R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração de atraso, uma vez que, na última declaração apresentada, apurou lucro real, conforme termo de verificação fiscal. Datas dos fatos geradores: 30/07/2010 (multa de R\$ 9.000,00) e 30/06/2011 (multa de R\$ 2.250,00).

Enquadramento legal: art. 16 da Lei nº 9.779/99; art. 57, I, “b”, e §§ 2º e 3º, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.766/12.

Auto de infração de Cofins – fls. 1648/1652

0001. INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS. Omissão de receitas por exclusões indevidas da base de cálculo da Cofins, conforme item 3 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 242.926.278,72. Multa: 75%.

Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 9.718/1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Auto de infração de PIS – fls. 1653/1657

0001. INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. Omissão de receitas por exclusões indevidas da base de cálculo do PIS, conforme item 3 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 242.926.278,72. Multa: 75%.

Enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; arts. 2º, I, e 9º da Lei nº 9.715/98; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 8º, I, da Lei nº 9.715/98; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; art. 79 da Lei nº 11.941/2009; art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Ciência dos lançamentos

Em 31/07/2014, conforme termo a fls. 1661, a autuada tomou ciência, pessoalmente, dos lançamentos.

Impugnação

Em 29/08/2014, foi apresentada a impugnação a fls. 1681/1725, cujo teor pode ser assim resumido:

I. Tempestividade

- A impugnação é tempestiva.

II. O auto de infração

- Com relação ao item 2 (omissão de receitas relativas a recibos complementares), ao item 5 (dedução de PIS e de Cofins não comprovada) e ao item 6 (dedução de ISS não comprovada), todos do termo de verificação fiscal, a requerente informa que incluiu os débitos no Refis. Vide documento nº 5 (fls. 1820/1823).
- Com relação ao item 4 (glosa de exclusões da receita bruta), ela informa que efetuou o pagamento de todos os débitos constantes dos subitens 4.2 e 4.4, com a redução no valor da multa em razão de o pagamento ter sido efetuado no prazo de até 30 dias contados da lavratura do auto de infração. Vide documento nº 6 (fls. 1824/1825).
- Informa-se ainda o pagamento integral do débito do item 8 (multa por atraso de entrega da ECD). Vide documento nº 6 (fls. 1826).
- O entendimento fiscal está equivocado no que diz respeito ao item 3 (exclusões indevidas da base de cálculo do PIS e da Cofins – receita de intermediação), ao item 4.1 (custos com transporte aéreo), ao item 4.3 (deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas) e ao item 7 (passivo fictício).

III. Supostas exclusões indevidas da receita bruta (item 3): a não incidência de PIS e de Cofins sobre os valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos

- O item 3 da autuação exige PIS/Cofins em razão da suposta falta de tributação sobre valores repassados a terceiros, fornecedores de serviços turísticos e agências de turismo (lojas).
- Conforme se verifica do termo de verificação fiscal (fls. 1581), em dezembro de 2009, a requerente teria auferido receita bruta de R\$ 349.788.292,00 e indevidamente excluído de tal montante o valor de R\$ 331.303.424,00, relativo aos “repasses a fornecedores” e a “Tx. Serviços – Agências”.

- No entanto, tais valores, por se tratarem de receitas de terceiros, foram corretamente desconsiderados para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Cofins.

III.1. A atividade de intermediação de serviços turísticos

(a) As atividades desenvolvidas pela requerente e a intermediação de serviços turísticos

- A requerente é empresa brasileira que se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e itinerários no Brasil e no exterior.
- Na condição de intermediadora de serviços turísticos, a requerente está sujeita ao recolhimento do ISS, e a sua atividade está prevista no item 9 da lista de serviços anexa à LC 116/2003.
- A requerente mantém uma rede de contatos e acordos com os fornecedores dos serviços turísticos (hotéis, companhias aéreas etc), realizando a organização, estruturação e oferecimento dos serviços turísticos prestados por tais fornecedores aos clientes/passageiros tomadores dos serviços, de forma individual ou em pacotes (conjunto de serviços turísticos de diferentes naturezas).
- A requerente atua por intermédio de agências filiais (lojas filiais) ou agências terceirizadas (lojas terceirizadas), com as quais firmou contratos de franquia empresarial, responsáveis pela comercialização de pacotes turísticos previamente estruturados ou serviços turísticos individuais prestados pelos fornecedores aos clientes/passageiros.
- As lojas filiais são detidas por outra empresa do grupo, denominada CVC Serviços Agência de Viagens Ltda. e, pois, representam pessoa jurídica diversa da requerente.
- Originalmente, a CVC firmou contratos de cooperação comercial e operacional com as agências terceirizadas. Mais recentemente, visando reestruturar as suas operações, estreitar as relações comerciais existentes e fidelizar as agências terceirizadas, a CVC firmou contratos de franquia com tais agências.
- A natureza e extensão do serviço de intermediação realizado pela requerente é definido, de forma precisa, pelo artigo 27 da Lei nº 11.771/2008 (Lei Geral do Turismo - LGT).
- O art. 27 da Lei nº 11.771/2008 prevê que a agência de turismo é a pessoa jurídica que:
 - realiza a intermediação entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos; ou
 - fornece os serviços turísticos diretamente aos consumidores.
- O § 3º do artigo 27 da Lei nº 11.771/2008 esclarece que as atividades de intermediação das agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a comercialização dos serviços turísticos fornecidos por terceiros aos consumidores.
- A agência de turismo que fornece diretamente os serviços turísticos aos clientes é aquela que disponibiliza e comercializa os serviços em seu próprio nome, ou seja, ela própria é responsável pelo fornecimento/realização/execução dos serviços turísticos aos clientes/passageiros.
- Um bom exemplo é a assessoria de embarque/desembarque, serviço prestado na origem, no local de destino e/ou nas escalas de viagens, com o objetivo de recepcionar, instruir, informar e auxiliar os clientes/passageiros em relação às suas viagens, serviço normalmente prestado por funcionários das próprias agências (ou seja, diretamente por elas).

- Outro exemplo são os serviços de guias turísticos no destino, que em algumas localidades são prestados por funcionários das próprias agências de viagens locais (ou seja, e mais uma vez, diretamente por elas).
- A Lei nº 12.974, de 15/05/2014, previu dois diferentes tipos de agências de turismo:
 - agência de viagens, que realiza tão somente a venda comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos; e
 - agência de viagens e turismo, que, além de realizar a venda comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos, realiza de forma privativa o assessoramento, planejamento e organização das atividades relacionadas às viagens e/ou a organização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens (inclusive educacionais ou culturais) e intermediação remunerada na sua execução e comercialização.
- O § 2º do art. 5º da Lei nº 12.974/2014 estabelece, de forma clara, que a agência de viagens e turismo que realiza o assessoramento, planejamento e organização de atividades associadas às viagens e/ou a organização e comercialização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens pode denominar-se operadora turística.
- A previsão legal mencionada apenas reflete a prática já adotada no mercado e igualmente refletida na legislação anterior que tratava da matéria.
- Na linguagem comum e na sistemática legal até então em vigor, a agência de viagens operadora é – e sempre foi – aquela que organiza e contrata os serviços turísticos, individuais ou em pacotes turísticos, com o objetivo de que sejam oferecidos aos turistas, enquanto a agência de viagens, em regra, não organiza ou contrata estes serviços em favor dos clientes/passageiros, mas apenas os comercializa nos pontos de venda ou pela internet.
- Na literatura de Carlos Alberto Tomelin, é possível identificar tal conceituação:
 - “Agências operadoras (conhecidas no mercado nacional como operadoras) elaboram e operam seus próprios programas de viagens (pacotes) ‘com seus próprios equipamentos ou subcontratação de operadores terrestres locais’, e podem vender seus produtos às agências detalhistas e ao público em geral através de seus escritórios locais”.
 - “As operadoras, que elaboram e operam seus próprios programas de viagens (pacotes), podem vendê-los diretamente ao consumidor final, através de seus escritórios locais, ou indiretamente, através das agências de viagens”.
 - “Mas sempre mantendo seu papel de intermediação entre os fornecedores e os consumidores finais. Além disso, podem operar com seus próprios equipamentos e pessoal e/ou podem subcontratar agências receptivas locais”.
 - “No caso de comercialização através das agências (detalhistas) e de subcontratação das receptivas, pagam comissão sobre o produto/serviço comercializado/prestado”.
 - “Agências de viagens detalhistas (conhecidas no mercado nacional como agências de viagens ou agências varejistas) geralmente ‘não elaboram seus próprios produtos’, mas principalmente comercializam ‘viagens com roteiros preestabelecidos’ (pacotes), organizados por agências maioristas ou operadoras de turismo, e podem ou não oferecer serviços de receptivo”.
 - “Mas agências detalhistas podem montar ‘pacotes’ customizados para clientes específicos, incluindo todos os tipos de serviços turísticos”.
 - “Algumas optam por trabalhar com segmentos de mercado específicos (ex: agências de intercâmbio), além de atender o público em geral”.

- A operadora turística se diferencia da simples “agência” ao negociar e contratar com os fornecedores os serviços turísticos, individuais ou na forma de pacotes, realizando a comercialização de tais serviços diretamente ou, como é mais comum, por intermédio de agências filiais ou terceirizadas.
- Portanto, haja vista os conceitos previstos nas Leis ns. 11.771/2008 e 12.974/2014, bem como na legislação anterior que tratava da matéria, para se caracterizar como agência de turismo, a pessoa jurídica deve realizar a intermediação ou oferecer os serviços turísticos ela própria (diretamente, em seu nome) e, dependendo da natureza e extensão da atividade específica desenvolvida, a agência poderá denominar-se agência de turismo ou agência de viagens e turismo / operadora turística.
- O fato de determinado contribuinte caracterizar-se como agência de viagens e turismo / operadora turística não significa, diferentemente da errônea classificação defendida pelo agente fiscal, que tal empresa oferece os serviços turísticos diretamente aos clientes/passageiros.
- Pelo contrário, o mínimo conhecimento do mercado de que ora se cuida demonstra que as agências de viagens e turismo / operadoras turísticas, na esmagadora maioria de suas operações, realizam a intermediação entre os fornecedores e passageiros, ainda que comercialize os serviços turísticos, individuais ou em pacotes turísticos, por meio de outras Agências.
- Seja agência de viagens ou agência de viagens e turismo / operadora turística, a caracterização da espécie de serviço por ela realizado não é determinável a priori, mas sim com base nas atividades que são, de fato, realizadas.
- Se a agência de viagens ou a agência de viagens e turismo / operadora turística prestar determinados serviços de forma direta (e não por intermédio dos terceiros fornecedores), não restará configurada a atividade de intermediação.
- Por outro lado, se a agência de viagens ou a agência de viagens e turismo / operadora turística tiver como propósito a organização e oferecimento de serviços turísticos prestados por terceiros aos clientes/passageiros (passagens aéreas, hospedagem etc), estará realizando a atividade de intermediação de que trata a legislação do setor.

(b) Enquadramento da requerente como agência de viagens que realiza a atividade econômica de intermediação remunerada

- A requerente é uma agência de viagens e turismo/operadora turística que realiza a intermediação entre fornecedores e passageiros, por meio da estruturação e disponibilização/comercialização, pelas lojas filiais ou lojas terceirizadas, de serviços turísticos prestados por terceiros.
- A requerente sabidamente não presta serviços turísticos diretamente.
- De outra sorte, estaria também listada entre as companhias aéreas ou redes hoteleiras e não somente entre as agências de viagem.
- No relatório fiscal (fls. 1583/1584), o autuante alega que “a operadora de turismo, conforme se depreende da leitura do caput do art. 27 da LGT, é empresa que fornece os serviços diretamente em seu nome” e conclui que “o sujeito passivo CVC Brasil atua sempre como operadora de turismo”.
- O autuante aponta que enquanto a requerente “atuou como operadora de turismo, pois comprou e revendeu, em seu nome, diárias de hotéis”, as lojas “atuaram como agências de viagens (de turismo em sentido estrito) (...) que representaram o sujeito passivo e realizaram as vendas diretamente junto ao cliente”.
- O esforço em descaracterizar a requerente como agência de turismo se justifica para fundamentar a errônea premissa de que os valores referentes aos repasses aos fornecedores e as comissões às lojas seriam custos dela e não receitas de terceiros.

- O fato de a requerente também realizar atividades próprias de operadora turística não afasta a sua caracterização como agência de viagem que tem como atividade principal a intermediação remunerada de serviços turísticos.
- A requerente reserva, negocia e contrata os serviços turísticos junto aos fornecedores e, na maior parte das vezes, os organiza/estrutura na forma de pacotes para facilitar as viagens dos clientes/passageiros, disponibilizando-os por intermédio das lojas (filiais ou terceirizadas).
- A requerente não presta ela própria os serviços turísticos aos clientes/passageiros. A sua atividade é de mera intermediação destes serviços.
- Para fornecer diretamente os serviços (e, pois, ter a obrigação de oferecer os valores totais recebidos pelos clientes/passageiros à tributação), a requerente teria que prestar diretamente os serviços turísticos comercializados, afastando qualquer atuação por parte dos terceiros fornecedores (companhias aéreas, hotéis etc), o que não é o caso.
- A lógica fiscal leva à absurda e impossível conclusão de que a requerente estaria prestando serviços aéreos, de hospedagem, de transporte de passageiros por via terrestre etc.
- Seria ela, pois, uma companhia aérea, capaz de transportar passageiros entre os aeroportos brasileiros e internacionais?
- Estaria, portanto, atuando no ramo hoteleiro, em estabelecimentos próprios?
- Utilizando-se, então, de veículos próprios para percorrer as estradas pelo mundo?
- A atividade desenvolvida pela requerente é a de intermediação de serviços turísticos, englobando a oferta, a reserva e a venda desses serviços, que serão prestados pelos fornecedores e tomados pelos clientes/passageiros.

III.2. A não incidência de PIS/Cofins sobre os valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos e comissões repassadas às lojas

- O autuante entendeu que a requerente realizaria “compra e venda de serviços turísticos”.
- Portanto, os valores repassados aos fornecedores e as comissões repassadas às lojas seriam verdadeiros custos de suas operações, não sendo passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins, por ausência de previsão legal.
- Contudo, a requerente presta serviço de intermediação de serviços turísticos.
- Tais valores não compõem a base de cálculo das contribuições em questão; são, na verdade, receitas de outras empresas.

(a) O conceito de receita para fins de PIS/Cofins e a impossibilidade de tributação das receitas de terceiros

- A requerente está sujeita ao regime cumulativo de PIS/Cofins, regulado pela Lei nº 9.718/1998. O seu art. 1º prevê que tais contribuições incidirão sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, que corresponde à sua receita bruta.
- É possível identificar receita como um ingresso que se incorpore de maneira positiva e definitiva ao patrimônio de uma empresa, decorrente de remuneração ou contraprestação de suas atividades sociais, isto é, proveniente da venda de bens e prestação de serviços (fls. 1691).
- Apenas os valores que efetivamente modificam o patrimônio líquido da empresa, de forma a incrementá-lo, e que ingressam nas contas da empresa de forma definitiva e incondicional, em decorrência das atividades sociais desenvolvidas pela empresa, devem ser considerados receita para fins de cômputo da base das contribuições.

- Os valores que não se enquadrem nesse conceito e não possuam estas específicas características (positividade, definitividade e causalidade) não podem assim ser caracterizados.
- A doutrina mais abalizada afirma que as receitas de terceiros devem ser desconsideradas para fins de determinação da receita tributável, justamente por não integrarem o patrimônio da empresa que as recebe (fls. 1692).
- Segundo tanto o antigo Conselho de Contribuintes como o atual Carf, os valores recebidos e repassados a terceiros não devem ser objeto de tributação pelo PIS/Cofins (fls. 1692/1693).
- No âmbito contábil, as receitas de terceiros também não são consideradas como receitas próprias da empresa que as recebe, como demonstram o CPC nº 30/2012 e a Resolução CFC nº 1.255/2009 (fls. 1693/1694).
- As receitas transferidas a terceiros não podem ser caracterizadas juridicamente como “receita”, uma vez que não representam um acréscimo patrimonial efetivo e definitivo e não decorrem de uma atividade desenvolvida pela empresa, o que indica a inexistência da natureza causal que legitime a exigência.
- E nem se diga que a revogação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que expressamente permitia a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”, seria capaz de alterar essa conclusão.
- Tal revogação não pode implicar tributação das receitas de terceiros.
- O texto do referido inciso III (como, aliás, de todas as hipóteses de exclusão previstas naquele dispositivo) tinha função meramente didática, pedagógica, visando instruir os contribuintes que haviam, indevidamente, incluído como receita própria valores que tivessem “sido transferidos” para outra empresa (fls. 1694).
- Como aponta José Antonio Minatel, as previsões do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – seja na sua redação anterior ou na atualmente em vigor – revelam “realidades desprovidas de conteúdo material que permita qualificá-las como receitas”, sendo, portanto, “inócua a pretensão de excluí-las de conjunto no qual nunca estiveram incluídas” (fls. 1694).
- A expressa autorização para excluir as receitas de terceiros contida no referido inciso III é irrelevante para determinar a tributação ou não sobre receitas de terceiros. Tais valores – com ou sem essa previsão – não constituem receita.

(b) A determinação da receita auferida pela requerente e a correta não tributação dos valores repassados a terceiros/fornecedores

- O conceito jurídico de “receita” abarca apenas os valores que representam acréscimos patrimoniais efetivos e definitivos e que resultam diretamente da atividade econômica desenvolvida pela empresa.
- A legislação específica do turismo confirma que a receita da agência de turismo não pode abarcar a integralidade dos valores recebidos, mas apenas a verdadeira remuneração auferida pela atividade de intermediação.
- O § 2º do art. 27 da Lei nº 11.771/2008 esclarece qual é a receita (preço do serviço) auferida pela agência de turismo: “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”.
- O preço do serviço de intermediação das agências de turismo é – e somente pode ser – a comissão recebida dos fornecedores e/ou o valor agregado ao preço de custo desses fornecedores, e não o valor total dos ingressos.
- Não obstante, o autuante faz verdadeiro “exercício interpretativo” para justificar que o § 2º do referido art. 27 não poderia ser analisado em sua literalidade e, com

isso, defender a tributação sobre o valor bruto recebido pela requerente da venda de pacotes turísticos.

- Conforme relatório fiscal (fls. 1587), o autuante entende que “ao se fazer uma interpretação teleológica, percebe-se que o legislador não teve por objetivo, no artigo 27 da LGT, a exclusão dos custos (repasse a fornecedores, segundo o sujeito passivo) das bases de cálculo do PIS e da Cofins”.
- Para sustentar o seu teratológico posicionamento sobre a – inexistente – obrigação de submeter à tributação o valor total recebido dos clientes em remuneração à aquisição de pacotes turísticos, que inviabilizaria a atividade de toda e qualquer agência de turismo no Brasil, o autuante, além de partir de premissas equivocadas quanto à natureza das atividades da requerente, utiliza quatro argumentos principais:
 - a requerente não realiza repasse de valores aos fornecedores, mas sim a compra e (re)venda de serviços turísticos em nome próprio;
 - as notas fiscais foram emitidas pelos fornecedores dos serviços turísticos (companhias aéreas, hotéis etc) em nome da requerente;
 - o art. 46 da Lei nº 11.771/2008, que permitira a tributação exclusiva das receitas de intermediação de forma expressa, foi vetado pelo Poder Executivo; e
 - as orientações emitidas pela RFB, por meio de soluções de consulta, determinam a tributação integral dos valores recebidos pela requerente.
- Contudo, conforme será detalhado abaixo, nenhum destes argumentos se sustenta.

(b.1) Intermediação versus compra e venda

- O primeiro argumento fiscal está embasado na equivocada premissa de que a requerente não realiza atividade de intermediação de serviços turísticos, mas sim a compra e (re)venda de serviços turísticos em nome próprio.
- O agente fiscal alega que a requerente não realizaria repasses de receitas a terceiros (no caso, os fornecedores) e que os valores a eles remetidos configurariam custo da sua atividade.
- A requerente é agência de viagens e turismo / operadora turística que realiza a intermediação entre fornecedores e cliente/passageiros, por meio da estruturação e disponibilização/comercialização, pelas lojas filiais ou lojas terceirizadas, de serviços turísticos prestados por terceiros.
- O fato de ser uma operadora turística não afasta a caracterização da sua atividade principal de intermediação de serviços turísticos.
- A requerente julga pertinente tecer breves observações sobre as evidentes diferenças técnicas e jurídicas sobre as operações de intermediação e compra e venda.
- Na operação de compra e venda, prevista no art. 481 do CC/2002, a empresa adquire determinada mercadoria de seu fornecedor e a revende ao consumidor, cobrando uma margem de lucro.
- O ganho da empresa provém do próprio cliente, que acaba pagando um valor maior pelas mercadorias adquiridas.
- É o típico caso dos supermercados, que compram mercadorias e as revendem aos consumidores, agregando um valor adicional ao preço.
- No que se refere à compra e venda, a empresa adquire a titularidade da mercadoria que será revendida.
- O principal aspecto do negócio jurídico de compra e venda é a efetiva transferência de titularidade/propriedade sobre o bem em questão.

-
- Diferentemente, no caso da intermediação, a empresa efetua o contato entre os participantes da cadeia (no caso, o fornecedor e consumidor), atuando como verdadeiro elo.
 - A empresa intermediadora é remunerada em função do serviço desenvolvido.
 - Na intermediação, o elemento da remuneração decorre da existência da prestação do serviço e não se verifica a transferência de titularidade/propriedade para a empresa que realiza a intermediação.
 - É possível citar, além da intermediação de serviços turísticos, uma série de atividades de natureza análoga:
 - representação comercial, em que determinada empresa realiza a mediação para realização de negócios mercantis, em nome do representado;
 - planos de saúde e assistência médica, em que a administradora do plano disponibiliza a rede de médicos e hospitais e laboratórios aos conveniados;
 - administração de cartão de crédito/débito, em que a empresa administradora recebe os pagamentos e os transfere para os vendedores credenciados;
 - corretagem de imóveis, em que a corretora realiza a intermediação para possibilitar a compra/venda ou a locação de imóveis;
 - agenciamento de publicidade, em que a agência de publicidade promove a divulgação de serviços/produtos em nome do anunciante, entre outros.
 - Em nenhuma dessas atividades se verifica o negócio de “compra e venda”, uma vez que a intermediadora apenas realiza o elo entre as partes envolvidas.
 - Todas as atividades estão previstas como serviços na lista anexa à LC 116/2003. É o caso da intermediação de serviços turísticos (item 9.01 da lista).
 - A atividade desenvolvida pela requerente é a efetiva prestação de serviço de intermediação.
 - Ela não compra passagens e hospedagens e as revende em seu nome, mas sim organiza, reserva e contrata os serviços turísticos prestados pelos fornecedores e os oferece e comercializa aos clientes/passageiros.
 - A prestação de serviços no caso concreto envolve obrigação de fazer, ou seja, realizar o contato entre os fornecedores e os passageiros, viabilizando as viagens que serão por estes últimos usufruídas.
 - A prestação de serviços no direito brasileiro envolve, essencialmente, obrigações de fazer — as quais se opõem às obrigações de dar, em que uma das partes cede um bem à outra.
 - Prestar serviço é disponibilizar um bem imaterial, uma utilidade, que se produz mediante o esforço humano, físico ou intelectual, que é colocado à disposição do tomador.
 - É desarrazoado pensar na hipótese de compra e venda no caso concreto.
 - A requerente realiza verdadeira obrigação de fazer, consubstanciada na reserva e oferta aos clientes/passageiros de serviços turísticos (individuais ou por meio de pacotes) prestados por fornecedores habilitados para tanto.
 - Logo, é incorreta – e jurídica e taticamente impossível — a premissa adotada pelo autuante.
 - Os valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos não podem ser caracterizados como “custos”.
 - A requerente não compra e revende serviços turísticos, mas atua na intermediação entre fornecedores e clientes/passageiros.

- O conceito de “custo” abarca os dispêndios básicos da empresa, necessários à manutenção da atividade e comercialização, conforme se depreende da legislação do imposto de renda.
- Não podem ser caracterizados como custos os valores referentes aos repasses efetuados aos fornecedores e às lojas em relação aos serviços que serão prestados aos clientes/passageiros.
- Tais montantes não correspondem a insumos ou qualquer outra espécie de ativo/bem/direito adquirido pela requerente, necessários ao desenvolvimento de suas atividades operacionais.
- Os serviços turísticos são reservados, negociados e contratados pela requerente em nome e benefício dos clientes/passageiros, seus verdadeiros tomadores.
- Portanto, a pretensão do autuante não se sustenta sob qualquer óptica.
- Os valores referentes aos repasses não refletem custos da requerente, mas receitas de terceiros recebidas dos clientes/passageiros e remetidas aos verdadeiros titulares, os efetivos fornecedores dos serviços turísticos.

(b.2.) A irrelevância do destinatário indicado nas notas fiscais para determinar a natureza das operações e a caracterização da receita tributável

- O segundo argumento fiscal para sustentar a tributação da receita bruta da venda de pacotes turísticos é o de que as notas fiscais e/ou faturas comerciais foram emitidas pelos fornecedores dos serviços turísticos (companhias aéreas, hotéis etc) em nome da requerente.
- No relatório fiscal (fls. 1583/1584), o autuante busca reforçar a tese de que a requerente não presta serviço de intermediação, mas sim realiza a compra e revenda de serviços turísticos.
- Ele aponta que “os hotéis não emitiram as faturas/notas fiscais em nome do hóspede, mas sim em nome do sujeito passivo, CVC Brasil” e ainda “foram juntadas cópias das faturas emitidas pelas cias aéreas em face do sujeito passivo CVC Brasil”.
- O fato de os fornecedores (efetivos prestadores dos serviços aos clientes) emitirem as notas fiscais e/ou faturas comerciais contra a requerente, por razões legais, estritamente operacionais e/ou alheias à sua vontade, não desnatura a essência da atividade de intermediação dela.
- A requerente realiza intermediação de serviços turísticos, o que por si só afasta a possibilidade de que a simples emissão de documentos fiscais ou comerciais pelos fornecedores altere a natureza de suas atividades e, conseqüentemente, da sua tributação.
- Exemplo desta circunstância são os faturamentos relacionados às passagens aéreas.
- As companhias aéreas não emitem notas fiscais contra os passageiros por expressa determinação legal.
- Os bilhetes aéreos as substituem e são considerados, para todos os efeitos legais, como documentos fiscais válidos.
- A título exemplificativo, no Estado de São Paulo, tal sistemática está regulada nos arts. 124 e 171 do Regulamento do ICMS (fls. 1700/1701).
- As faturas comerciais emitidas pelas companhias aéreas contra a requerente apenas formalizam os valores que deverão ser repassados por ela aos efetivos prestadores dos serviços de transporte aéreo usufruídos pelos clientes/passageiros.
- Concomitantemente, os bilhetes aéreos, que substituem as notas fiscais, são emitidos contra cada um dos passageiros, tomadores de tais serviços.
- As alegações do agente fiscal não passam de ilações desarrazoadas que ignoram o mercado e a própria legislação de regência.

- No âmbito do procedimento de fiscalização, a requerente apresentou uma série de documentos contábeis e fiscais que atestam a regularidade dos procedimentos adotados.
- Conforme exigido pela fiscalização, para determinadas operações, a requerente apresentou descrição completa de todos os lançamentos realizados, comprovando que os valores recebidos dos clientes não alteram positivamente o seu patrimônio e são regularmente repassados aos fornecedores dos serviços turísticos (Doc. nº 7 – fls. 1827/1871).
- A requerente demonstrou que os valores a serem remetidos a terceiros são lançados em uma conta específica e transitória e são efetivamente transferidos aos verdadeiros titulares.
- Os documentos que suportam tal procedimento – contratos firmados com os passageiros, extratos bancários que atestam os valores recebidos e repassados aos fornecedores, faturas emitidas pelos fornecedores e notas fiscais emitidas com o valor da intermediação da requerente – foram apresentados na fiscalização (Doc. nº 8 – fls. 1872/1938).
- A despeito do destinatário indicado nas faturas / boletos / notas fiscais, não há como desconsiderar a real natureza das operações e entender que a requerente é a tomadora dos serviços turísticos prestados pelos fornecedores quando a sua atividade é nitidamente de intermediação.
- A premissa adotada pelo autuante ao lavrar a presente autuação está incorreta.
- A receita auferida pela requerente não abarca a totalidade dos valores pagos pelos clientes/passageiros na aquisição dos serviços turísticos, mas tão somente as comissões a que faz jus, apuradas mediante a diferença entre os valores recebidos e os repassados a terceiros (fornecedores e lojas).

(b.3.) O veto ao artigo 46 da Lei nº 11.771/2008

- O terceiro argumento para defender a exigência fiscal se refere ao veto do art. 46 da Lei nº 11.771/2008.
- A redação inicial do projeto de lei que deu origem à Lei nº 11.771/2008 trazia artigo específico sobre a tributação das receitas de intermediação das agências de turismo.
- Indicava-se que deveria ser considerada receita apenas a comissão recebida dos fornecedores ou o valor agregado ao preço de custo.
- O artigo foi vetado sob a justificativa de que o dispositivo, supostamente:
 - deformaria o conceito de lucro e faturamento/receita bruta;
 - ofenderia o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, por ausência de estudo de impacto nas finanças públicas e previsão orçamentária; e
 - principalmente, seria contrário ao interesse público, por aumentar a complexidade do sistema tributário.
- O veto foi efetuado de maneira genérica e pouco aprofundada, levando em consideração razões políticas que não se coadunam com o sistema de tributação do PIS e da Cofins.
- O veto não é capaz de gerar obrigação tributária, ainda mais sobre valores que não podem ser configurados como receita.
- O STF já reconheceu que as razões de veto correspondem a ato de natureza eminentemente política, não podendo servir como parâmetro interpretativo das normas de Direito Tributário.
- Consequentemente, são insuficientes para justificar qualquer incidência tributária.

- A aplicação do Direito Tributário deve se pautar na legislação tributária, que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (arts. 96 e 100 do CTN).
- Os atos legais que tratam do tema não permitem a tributação de valores que não incrementam o patrimônio da requerente de forma definitiva e que são posteriormente repassados aos fornecedores de serviços turísticos
- O fato de o artigo específico sobre a tributação das receitas de intermediação das agências de turismo ter sido vetado, por razões estritamente políticas, não significa que o PIS/Cofins deve incidir sobre a totalidade dos valores recebidos.
- O conceito jurídico de “receita” não abarca os valores recebidos e repassados a terceiros.
- A “interpretação teleológica” do autuante, embasada no veto, não altera essa conclusão.
- A análise teleológica e sistemática das normas que cuidam do tema levam a conclusão oposta.
- Os valores repassados a terceiros pelas agências de turismo devem ser desconsiderados na determinação da receita própria passível de tributação, o que é corroborado pela doutrina pátria e pela jurisprudência dominante.

(b.4.) A correção dos procedimentos adotados pela requerente com base nas soluções de consulta editadas pela RFB

- Como último argumento, o autuante baseia-se em supostas soluções de consulta que estabeleceriam a impossibilidade das agências de turismo de excluir receitas de terceiros da base de cálculo do PIS/Cofins.
- A interpretação dada pelo autuante às soluções de consulta se embasa na equivocada premissa de que a requerente não realizaria intermediação de serviços turísticos.
- Na verdade, as soluções de consulta da RFB confirmam os procedimentos da requerente.
- Mesmo antes da edição da Lei nº 11.771/2008, a RFB já havia editado várias soluções de consulta admitindo que os valores repassados a terceiros não integram a receita bruta das agências de turismo, conforme ementas transcritas a fls. 1704/1705.
- A Solução de Divergência nº 2, de 21/03/2007, mencionada pelo autuante a fls. 1588, de fato determina a incidência do PIS/Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, impedindo a exclusão dos valores repassados a terceiros.
- Mas ela reflete posicionamento isolado e que logo foi modificado.
- Conforme ementas transcritas a fls. 1705/1707, desde 2008 a RFB vem proferindo uma série de soluções de consulta no sentido de que apenas as comissões auferidas ou adicional percebido em razão da intermediação pelas agências deverão ser objeto de tributação.
- O autuante se reporta à Solução de Divergência nº 3, de 30/04/012, e à Solução de Consulta nº 17, de 13/03/013, para respaldar a sua autuação.
- Mas conclusões ali delineadas confirmam os procedimentos da requerente.
- Nas referidas soluções, é consignado que, no caso de agência de turismo que realiza a atividade de intermediação, como é o caso da requerente, a receita corresponderá à comissão ou ao adicional por ela recebido.
- O trecho final das mencionadas soluções indica que “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”.
- O autuante alega que esse trecho “vai ao encontro da tese da fiscalização que veda a exclusão dos custos (repasses aos fornecedores) das bases de cálculo do PIS e da Cofins”.

- Ainda segundo o atuante, “o sujeito passivo atua sempre como operadora de turismo, na medida em que restou comprovado (...) que todos os serviços turísticos, mesmo diárias de hotel e bilhetes aéreos vendidos isoladamente, sempre são vendidos em nome do sujeito passivo, representado por uma loja credenciada (agência de viagem ou turismo em sentido estrito)”.
- Não obstante, a requerente não fornece serviços turísticos diretamente, mas realiza a atividade de intermediação a eles relacionada.
- A requerente atua como elo entre os fornecedores e os clientes tomadores de tais serviços, o que exclui a possibilidade de aplicação da parte final da solução de consulta.
- O entendimento de que a “receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes” se aplica exclusivamente no caso em que a agência de viagens prestar/executar ela própria os serviços aos clientes/passageiros (e.g., realizar o serviço de assessoramento de embarque/desembarque, proceder ao transporte de passageiros etc), o que não se verifica no caso.
- O fato de a requerente ser caracterizada como operadora turística, por proceder à organização dos serviços turísticos, oferecidos isolada ou conjuntamente, na forma de pacotes, não tem o condão de afastar ou desnaturar a essência da atividade de intermediação empreendida.
- As soluções de consulta citadas comprovam que os procedimentos da requerente para a determinação da sua base tributável pelo PIS e pela Cofins foram absolutamente regulares.

(b.5) A orientação da jurisprudência a respeito da não tributação das receitas de terceiros relacionadas às agências de turismo

- O Carf entendeu que, tratando-se de atividade de intermediação de serviços turísticos, é indevida a tributação sobre os valores recebidos e repassados a terceiros, conforme decisões transcritas a fls. 1709/1710.
- Os nossos tribunais superiores também têm reconhecido que as agências de turismo intermediadoras têm direito de computar na sua receita somente as comissões auferidas, conforme ementa transcrita a fls. 1710.
- O Órgão Especial do TJ/SP, ao analisar a constitucionalidade de lei municipal de Barueri, reconheceu que os valores que ingressam nos cofres da empresa para serem repassados a terceiros não correspondem ao preço do serviço. O voto vencedor valeu-se expressamente do exemplo das agências de turismo, conforme excerto transcrito a fls. 1711.
- Quando se discute o tema de receitas de terceiros em relação às atividades de turismo ou situações análogas, a jurisprudência vem repetidamente afirmando que tais valores não compõem a receita tributável.
- Exemplo disso são as atividades relacionadas às agências de propaganda e publicidade, nas quais a jurisprudência vem admitindo de forma unânime a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores por elas repassados aos veículos de divulgação (i.e., terceiras empresas, tais como as de televisão, rádio, jornais etc), conforme acórdãos do Carf citados a fls. 1711/1712.
- Os TRFs vêm reconhecendo que os valores objeto de repasse a terceiros pelas agências de publicidade (e, via de consequência, em quaisquer outras atividades em que exista sistemática de repasse de receitas equivalentes) não devem ser integrados à receita para fins de tributação.
- A mesma orientação é seguida pelos tribunais no caso de empresas agenciadoras de mão-de-obra, que também recebem determinados valores, referentes aos salários e encargos, que são repassados a terceiros e que, portanto, não devem compor a receita para fins de tributação.

- O STJ também já entendeu que a empresa agenciadora de mão-de-obra tem o direito de recolher os impostos apenas sobre os valores de suas comissões, indicando que as receitas de terceiros não caracterizam “preço do serviço”.
- Os nossos tribunais também afastaram a tributação integral sobre os valores recebidos pelas operadoras de planos de saúde, ressaltando que os valores referentes aos repasses feitos aos prestadores de serviços de saúde (tais como hospitais, clínicas, laboratórios, médicos etc.) não consistem em receita própria da operadora.
- Ali também, a exemplo do que ocorre com as agências de turismo, existe mera intermediação entre os fornecedores (em um caso, hospitais, clínicas, laboratórios, médicos etc; em outro, hotéis, passagens etc) e os clientes finais, beneficiários e tomadores efetivos destes serviços (na primeira hipótese, os pacientes; na segunda, os turistas).
- Os exemplos são múltiplos e a conclusão sempre idêntica.
- Valores recebidos por terceiros intermediários, cuja atividade, pela sua natureza, implique no recebimento de valores que serão posteriormente repassados a terceiros, sem afetar o seu patrimônio de forma positiva, não podem ser tributados pelo PIS/Cofins.
- Os tribunais administrativos e judiciais têm reiteradamente afastado a tributação sobre os valores relativos a receitas de terceiros, tanto no caso de agência de viagens como em outras situações envolvendo empresas intermediadoras.

III.3. A exclusão das comissões pagas e dos valores relacionados aos navios fretados

- Em seu relatório (fls. 1590), o autuante admite a hipótese de um julgamento favorável à tese do sujeito passivo, no sentido de permitir a exclusão dos custos (repasses a fornecedores).
- Nessa eventualidade, o autuante requer, ao menos, seja mantida a exigência fiscal em relação ao:
 - valor de R\$ 39.207.736,00 pago às lojas a título de comissão pelas “vendas dos pacotes turísticos”; e
 - valor de R\$ 44.307.221,00 referente aos gastos com navios.
- No que tange às comissões remetidas às lojas, tais valores correspondem às remunerações devidas em contrapartida ao serviço de intermediação – não da requerente, mas das próprias lojas – prestado aos passageiros.
- Da mesma forma como a requerente é remunerada pela intermediação realizada entre os fornecedores de serviços turísticos e os clientes/passageiros, as agências que realizam a intermediação comercial destes produtos também são remuneradas pela prestação de serviços que realizam.
- Não existe dúvida quanto à impossibilidade de exigência de tributação destes valores pela requerente.
- Eles se referem a comissões devidas pelos passageiros diretamente às lojas que comercializam os serviços / pacotes turísticos e que, inclusive, são objeto de emissão de notas fiscais diretamente por elas aos passageiros, no exato valor de suas remunerações.
- No caso de pagamento em espécie ou cheque, em regra os clientes/passageiros pagam a totalidade dos serviços turísticos adquiridos às lojas. Estas retêm as parcelas relativas às respectivas taxas de serviço/comissões e remetem os valores remanescentes à requerente que, por sua vez, repassará os valores devidos aos fornecedores de serviços turísticos.
- Tais valores sequer ingressam na requerente, razão pela qual, além de todos os motivos já expostos, não se pode considerar tais montantes como sua receita própria.

- Não há que se falar em exclusão indevida dos valores relativos às comissões, por se tratar de receitas próprias das lojas e não da requerente, formalizadas por notas fiscais emitidas diretamente contra os clientes/passageiros.
- No que tange aos gastos com navios, a requerente esclarece que no período de 2009 estava em vigor o contrato de afretamento firmado com a empresa Pullmantur Cruises S.L., domiciliada na Espanha.
- Mencionado contrato previa que a Pullmantur coordenaria e administraria os cruzeiros, enquanto a requerente seria responsável por oferecer e disponibilizar os pacotes turísticos aos passageiros.
- Por razões logísticas e visando facilitar as operações, a requerente realizou o pagamento, em nome da Pullmantur e no âmbito do contrato de afretamento, de determinadas despesas, como combustível, encargos portuários, serviços a bordo, shows e animações etc.
- Contudo, tal fato não impacta nem modifica a natureza da atividade desenvolvida pela requerente nessa situação particular, qual seja, intermediação de serviços marítimos, de modo que a receita de intermediação auferida pela requerente continua sendo a sua comissão recebida e o valor agregado aos serviços.

IV. Glosa de despesas com pagamento de comissões (item 4.3)

- A fiscalização desconsiderou determinados repasses efetuados a título de comissões e exigiu o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no valor total de R\$ 88.926,79.
- A requerente apresenta a comprovação relativa a cada uma das glosas efetuadas, conforme tabela a fls. 1715 e documentos a fls. 1939/1967.
- Tendo em vista a documentação apresentada, deve o presente auto de infração ser cancelado neste ponto.
- Caso os bilhetes sejam referentes a meses distintos de dezembro de 2009, o que se admite apenas para argumentar, eventual exigência deve se limitar ao valor dos juros em razão de suposta antecipação no reconhecimento do repasse, em linha com o art. 273 do RIR/99.

V. Glosa de despesas com transporte aéreo (item 4.1)

(a) Os fatos

- Na consecução de suas atividades, a requerente recebe recursos e repassa para terceiros em razão da intermediação de transporte aéreo em benefício de seus clientes.
- Estes repasses não são considerados na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.
- Ao examinar a documentação entregue pela requerente, o autuante entendeu equivocadamente que:
 - 57.420 bilhetes aéreos, no montante de R\$ 32.410.000,04, não diziam respeito a embarques ou desembarques ocorridos em dezembro de 2009; e
 - 885 bilhetes aéreos, no montante de R\$ 972.286,74, diziam respeito a embarques ocorridos após dezembro de 2009.
- A conclusão da fiscalização está pautada em amostra de 30 bilhetes obtidos mediante diligência junto ao sujeito passivo.
- Destes 30 bilhetes, 28 diziam respeito a embarques ocorridos após dezembro de 2009 e 2 bilhetes eram relativos a embarques ocorridos no mês de dezembro de 2009 (mas que não constavam dos relatórios de despesas do mês entregues pela requerente).

- A fiscalização glosou os repasses relativos a 58.305 bilhetes aéreos tendo como fundamento uma amostragem de 30 bilhetes.
- O autuante toma como base uma amostragem correspondente a 0,051% do total dos recibos aéreos deduzidos pela requerente, para materializar uma exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no valor total de R\$ 27.243.330,98.
- Deve o presente auto de infração ser reconhecido nulo neste ponto.
- Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, a requerente apresenta a comprovação de que a integralidade das despesas cujo repasse foi registrado em dezembro de 2009 corresponde a passageiros que embarcaram no mês.

(b) Nulidade do auto de infração - amostragem insignificante

- A requerente invoca os seguintes dispositivos: art. 10 do Decreto nº 70.235/72; art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99; art. 142 do CTN.
- A autoridade administrativa deve efetivamente verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do imposto devido.
- Trata-se de obrigação funcional, não sendo cabível a exigência genérica com base em análise de amostragem ínfima.
- Não se nega a possibilidade de utilização da amostragem como um critério técnico válido para a determinação de probabilidades ou até mesmo para imputar aos contribuintes o ônus de comprovar as alegações da fiscalização.
- Não obstante, a amostragem deve ser relevante e ter validade estatística que justifique a sua utilização.
- De acordo com o item 11.2.9 do Manual de Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileira de Contabilidade, editado pelo CFC, os auditores podem empregar técnicas de amostragem para determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados (fls. 1718).
- Todavia, a amostra selecionada deve guardar uma relação direta com o volume das transações relacionadas e objeto da pesquisa.
- O auto de infração é nulo neste ponto, em razão da ausência de apuração, indicação e descrição pormenorizada dos fatos praticados pela requerente, supostamente tidos como irregulares pela fiscalização.
- A utilização de mera presunção com base em amostragem ínfima não se coaduna com os comandos normativos contidos nos art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

(c) A comprovação da efetividade das despesas

- De forma a comprovar a legitimidade dos repasses efetuados às companhias aéreas, a requerente junta à sua impugnação:
 - relação de 153.490 bilhetes relativos a embarques ocorridos no mês de dezembro de 2009 (doc. nº 14 – fls. 1970/5319); e
 - amostragem de aproximadamente 800 bilhetes efetivamente embarcados no mês de dezembro de 2009 (doc. nº 15 – fls. 5320/6309).
- Estes bilhetes constam dos relatórios apresentados pela requerente durante o procedimento de fiscalização (recibos com embarque em dez/09) e atestam a legitimidade do registro dos repasses no mês de dezembro de 2009.
- A amostragem apresentada pela requerente é suficiente para afastar a presunção da fiscalização no sentido de que a empresa registrou o repasse de bilhetes aéreos relativos a embarques de outros meses.

- Fica comprovado que os valores cujos repasses às companhias aéreas foram registrados em dezembro de 2009 são referentes a repasses efetuados no próprio mês.
- Caso os bilhetes sejam referentes a meses distintos de dezembro de 2009, o que se admite apenas para argumentar, eventual exigência deve se limitar ao valor dos juros em razão de suposta antecipação no reconhecimento do repasse, em linha com o art. 273 do RIR/99.

V. Passivo fictício (item 7)

- Exige-se IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre suposto passivo não comprovado e registrado na contabilidade da empresa.
- O passivo decorre da diferença entre o valor provisionado a título de imposto de renda e o valor efetivamente pago na DIPJ, de R\$ 175.000,00.
- Ora, se a própria fiscalização esclarece a origem do passivo, não há que se falar na existência de passivo não comprovado.
- Trata-se apenas de provisão para pagamento de IRPJ efetuada em valor superior ao efetivamente devido.
- No momento em que foi apurado o tributo devido no período, a requerente baixou a provisão no valor do IRPJ devido, permanecendo um saldo de R\$ 175.000,00.
- Este saldo deveria ter sido baixado à época, mas permaneceu registrado nos livros da requerente por um lapso do seu departamento contábil.
- A constituição da provisão não gera qualquer impacto na apuração dos tributos da requerente, uma vez que o lançamento é efetuado abaixo da linha do lucro real.
- Tanto a constituição da provisão, quanto a sua baixa, podem ser efetuadas sem qualquer impacto fiscal.
- O passivo possui origem e a razão da sua constituição foi devidamente comprovada.
- A requerente pode baixar o passivo a qualquer momento (como efetivamente foi efetuado), sem que seja verificado qualquer impacto fiscal.
- Considerando que o passivo pode ser liquidado a qualquer momento sem qualquer impacto fiscal, não há que se falar na presunção de omissão de receitas.

VI. A multa de ofício e os juros aplicados

(a) a impossibilidade de incidência de juros Selic sobre a multa

- Para assegurar que, diante de um futuro resultado desfavorável, a atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa Selic sobre a multa aplicada, a requerente esclarece o quanto segue.
- Os débitos tributários exigidos através do auto de infração em referência são acrescidos de multa, agravada ou de ofício.
- Na prática, após a lavratura dos autos de infração, essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros Selic.
- Essa atualização é realizada pelas autoridades fiscais com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 02/04/1998, emitido pela Cosit (fls. 1720).
- Mas o artigo 61 da Lei 9.430/96, utilizado pela Cosit para sustentar a incidência de juros sobre as multas, trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.
- O dispositivo que embasa o entendimento do fisco é expresso no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis.

- Foi pela ausência de base legal que o Carf já pacificou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis, conforme decisões citadas a fls. 1721.
- A CSRF, no julgamento do recurso de divergência nº 202-131.351, pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios sobre a multa aplicada (fls. 1722).
- Evidencia-se a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa aplicada no presente caso.

(b) A improcedência dos juros Selic

- A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.
- Transcreve-se decisão do STJ nos autos do RE nº 450.422/PR.
- Não obstante a posição sumulada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, e tendo em vista a possibilidade de a taxa Selic vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, requer-se sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.

VII. A conclusão e o pedido

- A impugnação é tempestiva e deve ser apreciada e acolhida em suas preliminares e razões de fato e de direito, que demonstram a improcedência da exigência fiscal.
- Em relação ao item 3 do auto de infração, a requerente demonstrou que:
 - a requerente se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e itinerários no Brasil e no exterior, conforme o item 9 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003;
 - de acordo com o art. 27 da Lei nº 11.771/2008 e com os arts. 2º, 3º e 5º da Lei nº 12.974/2014, a requerente se caracteriza como agência de viagens e turismo / operadora turística, por realizar o assessoramento, planejamento e organização de atividades associadas às viagens e/ou a organização e comercialização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens;
 - o fato de ser denominada de operadora não significa que a requerente realiza o “fornecimento direto” de serviços turísticos. Pelo contrário, ela apenas reserva e contrata os serviços turísticos, que serão prestados pelos fornecedores diretamente aos clientes/passageiros, realizando nítida atividade de intermediação;
 - os valores coletados e posteriormente repassados a terceiros (efetivos fornecedores dos serviços turísticos) não compõem a receita tributável da requerente, na medida em que não se incorporam ao seu patrimônio de maneira positiva e definitiva (sequer transitam por resultado, aliás), nem advém de suas atividades operacionais. Tal posicionamento é confirmado pelo § 2º do artigo 27 da Lei nº 11.771/2008, que expressamente determina que o preço do serviço das agências de turismo é a comissão recebida dos fornecedores e/ou a taxa de serviços cobrada dos clientes, e não o valor total dos ingressos; e
 - a jurisprudência tem afastado a tributação em relação a valores repassados a terceiros pelas agências de turismo, justamente por reconhecer que os repasses não integram o patrimônio das agências. Aliás, analisando o caso específico da própria requerente, recentemente o Carf afastou a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas

recebidas dos clientes, indicando de forma expressa que apenas os valores correspondentes às comissões ou taxas cobradas pela requerente poderiam ser objeto de tributação pelo PIS/Cofins.

- No que diz respeito ao item 4.1 (despesas com passagens aéreas), restou comprovado que o auto de infração é nulo, em razão da ínfima amostragem utilizada pela fiscalização. Além disso, caso o auto de infração seja válido, o que se admite apenas para argumentar, restou comprovado que a requerente apenas registrou repasses às companhias aéreas relativos a embarques efetivamente ocorridos em dezembro de 2009.
- Especificamente quanto ao item 4.3 (glosa de despesa com pagamento de comissões), a requerente apresentou a documentação que comprova o efetivo pagamento das despesas, de forma que a glosa pretendida não deve ser admitida.
- Além disso, no que diz respeito ao item 7 (passivo fictício), foi comprovada a origem do passivo (provisão de IRPJ) e a inexistência de impactos fiscais para a sua baixa. Por este motivo, não há que se falar na existência de presunção de omissão de receitas.
- Por fim, foi demonstrado que a taxa Selic não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.
- Pelo exposto, a requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do auto de infração, bem como o equívoco cometido autoridade fiscal ao interpretar os fatos e o direito a eles aplicável neste caso, razão pela qual pleiteia o acolhimento da impugnação e o cancelamento do auto de infração, com o arquivamento do presente processo administrativo.
- A requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal. É o relatório.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 3ª Turma da DRJ/BHE proferiu o Acórdão de Impugnação n. 02-63.599 (fls. 6.460/6.514), em sessão realizada em 28/01/2015, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, para indeferir o pedido de juntada posterior de documentos, rejeitar a alegação de nulidade e *manter integralmente o crédito tributário em discussão*, cuja ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

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 valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Contudo, em se tratando de operadora turística que elabore e opere seus próprios pacotes turísticos ou mesmo ofereça outros produtos isoladamente, como passagens, hospedagens e demais serviços turísticos, mas sempre comercializados em seu próprio nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

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 valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Contudo, em se tratando de operadora turística que elabore e opere seus próprios pacotes turísticos ou mesmo ofereça outros produtos isoladamente, como passagens, hospedagens e demais serviços turísticos, mas sempre comercializados em seu próprio nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA RECEITA BRUTA.

Correta a glosa de custos e despesas excluídos diretamente da receita bruta a título de “repasses a fornecedores”, nos casos de não comprovação da sua efetiva existência ou de inobservância do princípio da competência.

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PASSIVO.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Irresignado com a referida decisão, o sujeito passivo interpõe **Recurso Voluntário** reiterando todos os argumentos trazidos na impugnação, acrescentando apenas: (i) o pleito pela procedência do pedido de perícia, ora rejeitado, e; (ii) a nulidade do processo devido a ocorrência de supressão de instância, tendo em vista, que a 3ª Turma da DRJ/BHE não procedeu à análise de todos os pedidos contidos na peça impugnatória.

Vale ressaltar que as infrações descritas nos itens 2, 5, 6 e subitens 4.2 e 4.4 foram integralmente quitadas pela contribuinte, razão pela qual não serão objeto de abordagem nesta instância recursal.

É como relato."

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 6.917

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização da Resolução.

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização desta Resolução, transcrevo abaixo a íntegra do voto proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 14 de fevereiro de 2017, *verbis*:

"1. PRELIMINARMENTE

1.1 Da Tempestividade

Conforme enuncia o art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recurso Voluntário formalizado por escrito e instruído com os documentos em que se fundamentar, será apresentado no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

A destinatária (CVC Brasil Operadora e Agência de Viagens S.A), via “Termo de Registro de Mensagem de Ato Oficial na Caixa Postal DTE”, datado de 03/02/2015, recebeu mensagem em que constam os seguintes documentos: (i) Intimação de Resultado de Julgamento, (ii) Acórdão de Impugnação n. 02-63.599 da 3ª Turma da DRJ/BHE, e (iii) Darf. Tem-se que a “data da ciência, para fins processuais, será a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem na sua Caixa Postal ou, não o fazendo, o 15º dia após a data de entrega acima informada” (fls. 6.541).

Em 20/02/2015, via e-CAC, foi acessado o “Termo de Abertura de Documento” (fls. 6.542) e, conseqüentemente considerado aberta a mensagem (“Termo de Ciência por Abertura de Mensagem”, fls. 6.543), com isto, o prazo final para interposição recursal seria em 24/03/2015. Uma vez que protocolizou seu recurso em 23/02/2015 (fls. 6.545/6.737), nos termos do art. 23, parágrafo 2º, inciso III, alínea “b”, do Decreto n. 70.235/72, cumpre-se o requisito da tempestividade (fls. 6.748), motivo pelo qual deve ser conhecida e processada.

Nestes termos, o recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais, assim, dele conheço.

1.2 Da Produção Probatória – e seu momento

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente peticiona nos autos fazendo juntada de um *Parecer Técnico de Natureza Contábil*. Ocorre que tal comportamento, apresentação de prova a destempo, não se coaduna com o disposto no art. 16 do PAT (Decreto n. 70.235/1972), vide:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente apresentadas aos autos;

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Em consonância com o prescrito neste dispositivo, decidi a 3ª Turma da DRJ/BHE, ao se pronunciar sobre o fato, conforme se depreende:

Quanto ao protesto pela juntada posterior de documentos, vale observar que, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que o impugnante possuir.

Já o § 4º do mesmo artigo dispõe que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No presente caso, a impugnante não demonstrou a ocorrência de nenhuma dessas condições excetivas. Com efeito, ela se limita a invocar em seu favor o princípio da verdade material.

Cabe lembrar, porém, que, nos termos do art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, é dever do julgador observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, o qual dispõe, por sua vez, que é dever do servidor observar as normas legais e regulamentares.

Acolher a pretensão da impugnante configuraria inobservância das normas, já citadas, que prescrevem, de forma categórica, a preclusão temporal do direito de produzir a prova documental.

Cumprido, pois, indeferir o pedido de juntada posterior de documentos.

Pois bem. Quanto à apresentação de prova extemporânea, e por bem sintetizar as perspectivas, respectivamente, passada (2010) e atual (2016) deste Conselho, cito estudo realizado por Maria Teresa Martínez Lopes e Marcela Cheffer Bianchini¹, e reiterado por Maria Rita Ferragut², donde revelam, nas palavras desta última, que:

(...) encontramos três grandes correntes: (i) a que não aceita a apresentação de provas após a impugnação; (ii) a que aceita, desde que apresentadas até o julgamento em

¹Fls. 34/51. Todos os comentários dessas autoras estão compreendidos neste intervalo de páginas.

²As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica

primeira instância (se as informações forem complementares); e, (iii) a que aceita a apresentação de documentos em qualquer fase do julgamento administrativo, inclusive em segunda instância.

Com o intuito de representar o mais fielmente os pensamentos de Lopes e Bianchini, quanto à terceira corrente, registro que falam em apresentação de provas até a *fase recursal*. Diverso do apontado por Ferragut, que a retrata até a *segunda instância*. Ponto que não será enfrentado nestes autos.

Dito isto, após registrar cada uma das três correntes, Ferragut conclui por entender de modo semelhante ao segundo posicionamento, ou seja, que as provas apresentadas depois da impugnação podem ser aceitas – *com ressalvas*. Já as primeiras autoras, Lópes e Bianchini, defendem a produção probatória em um modelo mais flexível de análise temporal. E para explicar tal elasticidade, irretocável são suas palavras, segue:

Parece-nos, portanto, que **a tendência das decisões da Câmara de Recursos Fiscais está na aplicação de critérios de pertinência e utilidade na aceitação da documentação apresentada (...).**

Acertadas estão as decisões que, a depender da documentação juntada pelo contribuinte, se posicionem alternativamente, ora no sentido de aplicarem a literalidade da restrição do artigo 16 do PAF, ora no sentido de caracterizarem a inocorrência da preclusão, adequando a situação como excepcionais e em conformidade com as exceções elencadas no dispositivo legal e, para tanto, deve existir uma prévia análise dos documentos juntados, mesmo que para se recusar a documentação, em respeito a livre convicção do julgador na apreciação das provas, conforme determina o artigo 29 do Decreto n. 70/235/72. *(Sem grifo no original)*

Neste momento, tocam em ponto peculiar desta análise, referem-se ao *conhecimento/cabimento* de tais provas. Em outras linhas, seria a ‘abertura do envelope’, para somente após, ser possível tomar conhecimento do que dentro consta. Com isto, tem-se que para as duas últimas correntes, nas palavras das duas juristas, **“ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal, parece inconteste que deve existir uma prévia análise destes**, mesmo que para se recusar a documentação, já que determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador” (sem grifo no original). Não parece logicamente possível realizar a desconstrução deste raciocínio, para ambas as correntes. Raciocínio contrário implicará no entendimento de ser possível aferir os documentos, sem deles se conhecer, ou, em outras palavras, conhecer o teor da carta, sem abrir o envelope.

Uma consequência, nada irrelevante, diz respeito à – possibilidade de - influência da prova, na formação de uma posição, independente do *conhecimento* de tal dado pelo corpo de julgadores. Não há como se negar tal fato. Claro que esta abordagem comporta restrições, em razão do teor do anexo juntado, o que não parece ser o caso dos autos, seja pela procedência ou improcedência deste crédito tributário.

Ainda quanto à formação da convicção do julgador, tem-se que a lei prescreve (art. 29) a possibilidade de este solicitar a realização de diligências. Pois bem. Aqui fala-se em oportunidade de o julgador solicitar diligências com o fito de sanar eventuais dúvidas, sempre com fins a proceder a uma decisão segura; e noutro giro tem-

se a preclusão temporal (art. 16), que pode ser compreendida como uma norma de comportamento, que, voltada à regulação da conduta da contribuinte, estabelece prazos rígidos à apresentação de provas. Seria possível entender aqui, que há uma “preclusão” para a contribuinte, e outra para a “autoridade julgadora”? Não parece um absurdo pensar assim, já que tal premissa, neste caso, toma como referência partes do processo. No entanto, não seria mais compatível com o ordenamento jurídico entender que o enfoque não deve, necessariamente, estar nas partes, mas sim no *objeto* que se pretende conhecer? Por hora, parece o caminho mais viável.

Retornando à necessidade de comunicação entre os artigos 16 e 29, tem-se que sua ausência poderia levar à situação em que a contribuinte apresenta uma prova que o julgador entende necessária à sua convicção, porém, ele não poderia fazê-lo, já que fora do prazo legal, e esta é rejeitada; em contrapartida, tal prova poderia ser requerida pelo julgador, por este entendê-la indispensável. Tal ocorrência é perfeitamente possível, o que poderia, inclusive, ser o caso dos autos. Assim sendo, adoto a forma de sistematização dos dispositivos legais defendida por López e Bianchini, ou seja, que a análise da pertinência probatória deve ser realizada *caso a caso*.

Outra especificidade há de ser esclarecida, o documento em questão é um *parecer técnico contábil*, ou seja, “apesar de ainda ser entendimento majoritário no julgamento em segunda instância a aplicação do prazo de preclusão para a apresentação de provas, *verifica-se a tendência de atenuar os rigores da norma, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, como exemplo a apresentação de laudo ou de parecer jurídico, considerando que estes não podem ser tidos como ‘prova’* no conceito estabelecido pelo parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, por ser complemento da impugnação ou dos argumentos apresentados nesta”³.

No caso em tela, não há como negar a possível influência exercida pela juntada do parecer técnico, seja para confirmar, ou infirmar a imputação debatida. Nestes termos, se tal documento é hábil a permitir a formação da convicção, sabendo-se possível a extensão dessa discussão via Poder Judiciário, não parece – juridicamente – coerente não conhecer e acolhê-las.

Ainda segundo López e Bianchini, “na prática, quer nos parecer que, cada caso vai requerer uma análise mais apurada. Como dissemos, *o direito à parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da justiça*. Parece-nos ser esta a tendência a ser aplicada nas decisões da Câmara Administrativa de Recursos Fiscais atualmente”⁴ (s.g.).

Assim, entendo plenamente possível a apresentação de documentos, como no caso em tela, antes do julgamento em segunda instância, de acordo com o solicitado pela contribuinte. *Nestes termos, voto por conhecê-los*. Ademais, mesmo para

³Alguns doutrinadores entendem que falar-se em “complemento” da impugnação seria uma representação da preclusão material.

⁴Ressalvo que, ainda que tenham publicado tal artigo em 2010, os critérios que foram adotados nas duas pesquisas são atuais, apenas com a distinção de que para Ferragut a aceitação de provas poderia ocorrer até a impugnação, e para as outras duas, até a fase recursal. Ainda, com tal apontamento não nego a possibilidade de apresentação de provas/documentos até a fase recursal, o que se pretende aqui é apenas a descrição do que disseram as autoras.

aqueles que tenham numa leitura mais restrita e entendam precluso o direito de juntar novos documentos, a missão do conselheiro transborda a de mero julgador para também exercer o devido controle de legalidade do lançamento. Desta forma, mesmo não conhecendo - na acepção mais processual da palavra - ainda assim entendo que devam ser analisados e considerados, caso revelem qualquer ilegalidade no procedimento fiscalizatório.

Da Proposta de Resolução⁵

No presente caso, ao examinar os argumentos trazidos pela Recorrente, em cotejo com as alegações da Autoridade Fiscal, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência com vistas a aclarar a situação que passo a descrever.

Pois bem, dentre as autuações impostas à contribuinte, o Item 4.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.591) refere-se à ***glosa de exclusões da receita bruta, por dedução indevida de custos com transporte aéreo***, e tal fato fundamenta-se na compreensão de que a Recorrente não teria o direito de deduzir de sua receita bruta passagens aéreas cujos embarques ou desembarques *não* tenham ocorrido no mês de dezembro de 2009.

São essas as palavras da Autoridade Fiscal (fls. 1.591/1.594):

4) - GLOSAS DE EXCLUSÕES DA RECEITA BRUTA:

De acordo com o relatado nos itens 01 e 03 deste termo, o sujeito passivo considera indevidamente os custos como exclusão da receita bruta. Contabiliza os custos a débito

Tal distorção de tratamento contábil gera redução indevida das bases de cálculo do PIS e da Cofins, conforme relatado no item 03 deste termo; mas não produz efeito na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **exceto nos casos em que não haja comprovação fática dos custos excluídos.**

⁵ Nos termos do “Manual de elaboração de atos administrativos” do CARF, 1a Ed., Brasília: 2012, tem-se que: “Resolução é o ato decisório, interlocutório, expedido por colegiado, que não conclui o julgamento. É adotado quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso em momento posterior, como nos casos de sobrestamento ou de conversão do julgamento do litígio em diligência. Como a resolução não conclui o exame da matéria, as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas são reapreciadas quando do julgamento do recurso”. (Sem grifo no original).

Bem como, de acordo com o “Manual do Conselheiro”, Versão 1.0, Brasília: 2016, dispõe tal documento que: “O voto proferido com vistas à realização de diligência ou perícia, seja pelo relator ou por redator designado, deve conter os motivos que fundamentam a solicitação e que demonstram que o processo não está em condições de ser julgado sem que as providências sejam atendidas.

Além disso, deve conter de forma clara e precisa as providências requeridas e quem as executará, se a unidade de origem, a Câmara a quo, a Secretaria de Câmara etc. No caso de diligência a ser cumprida pela unidade de origem, a resolução deve inclusive especificar os elementos que devam ser solicitados ao interessado no processo, com vistas à obtenção das informações necessárias ao deslinde do feito, ou mesmo especificar o que precisa ser esclarecido nos autos.

Recomenda-se que seja determinada à unidade de origem a elaboração de relatório fiscal conclusivo sobre as apurações, novos documentos juntados aos autos e levantamentos realizados.

O parágrafo único do art. 35 do Decreto n. 7.574, de 2011, determina que o sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese em que deverá ser concedido prazo de trinta dias para sua manifestação.

Por isso, mediante os TIFs 10, 11, 13, 15, 19 e 20, intimou-se, por amostragem, o sujeito passivo a apresentar documentação comprobatória dos custos excluídos da receita bruta no mês de dez/09.

Após analisar as respostas do sujeito passivo, apurou-se as deduções indevidas da receita bruta listadas nos itens 4.2 a 4.4, e respectivos sub itens, a seguir deste termo.

Porém, antes dessa análise, apurou-se a dedução indevida descrita no item 4.1 a seguir:

Nota:

O sujeito passivo poderá alegar, eventualmente, que muitos dos custos (repasses) excluídos, **que não se referem** a receitas auferidas em dez/09, como aqueles mais expressivos glosados no item 4.1 a seguir, referem-se a receitas ocorridas antes de dez/09 e que, dessa forma, não houve prejuízo ao fisco, na medida que a dedução dos mesmos foi feita após o mês em que poderia ter sido feita.

No entanto, se contrapõe a esse possível argumento o fato do sujeito passivo ter iniciado suas atividades operacionais em dez/09, sendo que os custos ocorridos antes desse mês foram suportados pela CVC TUR, CNPJ 44.191.666/0001-40; pessoa jurídica antecessora que explorou o negócio e marca CVC até 30/11/09.

Portanto, para esses casos, somente essa pessoa jurídica é que poderia excluir custos diferidos do lucro real do AC de 2009.

4.1) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS COM TRANSPORTE AÉREO:

Mediante carta entregue em 28/08/13, em resposta ao TIF 06, re-ratificada por carta entregue em 11/09/13, o sujeito passivo entregou o relatório 4.2.1, sub relatório do relatório 4.2, onde são relacionados **custos de transporte aéreo, tratados pelo sujeito passivo como repasses a fornecedores, deduzidos da receita bruta de dez/09, no montante de R\$67.091.292,34.**

Posteriormente, em 29/10/13, em resposta ao item 2 do TIF 09, o sujeito passivo entregou arquivo do referido relatório em planilha eletrônica formato Excel: Relatório R4.2.1.xlsx.

Com base nesse arquivo, gravado no CD ROM entregue pelo sujeito passivo, procedeu-se a um cruzamento de dados pelo qual foi possível apurar o relatório "421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09.xls", no montante de R\$35.114.231,49; onde constam 60.990 bilhetes aéreos, cujas datas de embarque ou de desembarque dos respectivos recibos (contratos), não ocorreram em dez/09.

Isto porque os recibos (contratos) relativos a esses bilhetes **não** constam dos seguintes relatórios entregues pelo sujeito passivo:

- Relatório R1 R2 R3, entregue pelo sujeito passivo em 24/10/13, em formatos PDF e Excel (xlsx); em resposta ao item 2 do TIF 08, DE 17/10/13; e

- Relatório constante do arquivo "ANEXO TIF 21.xlsx", gravado em CD ROM entregue pelo sujeito passivo em 21/3/14; em resposta ao TIF 21, de 11/3/14.

Conforme já informado nos itens 01 e 03 deste termo, no Relatório R1 R2 R3 são relacionados todos os recibos (contratos) em que a data de embarque da excursão tenha ocorrido em dez/09, para os quais houve o reconhecimento de receita em dez/09.

Já, no relatório constante do arquivo "ANEXO TIF 21.xlsx" são relacionados recibos relativos às 10.969 NFs, cujos desembarques ocorreram em dez/09, para os quais deveria ter ocorrido o reconhecimento de receita em dez/09, mas não o foi, conforme relatado no item 01 deste termo.

Analizando-se o relatório "421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09.xls", no montante de R\$35.114.231,49; foi possível verificar diversos bilhetes aéreos para os quais o campo "recibo" estava em branco.

Por isso, referido relatório foi desdobrado nos seguintes sub relatórios:

421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-COM RECIBO.xls, contendo 57.420 bilhetes, no montante de R\$32.410.000,04; e

421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO.xls, contendo 3.570 bilhetes, no montante de R\$2.704,231,45.

Para os 57.420 bilhetes aéreos constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-COM RECIBO.xls será glosado o montante de R\$32.410.000,04; pois, conforme já dito, os recibos (contratos) relativos a eles não constam do relatório R1 R2 R3 (recibos com embarques em dez/09) ou do relatório constante do arquivo "ANEXO TIF 21.xlsx" (recibos com desembarques em dez/09).

Já, para o relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO.xls foi possível verificar, mediante amostragem em diligência junto ao sujeito passivo, que as datas assinaladas na coluna DT Competência conferem com as datas de embarques constantes dos bilhetes, obtidas mediante pesquisas junto aos sistemas de controle interno do sujeito passivo.

Em função disso, desdobrou-se o relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO.xls nos seguintes sub relatórios:

421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP DEZ_09.xls, contendo 2.685 bilhetes cuja data de competência (embarque) ocorreu em dez/09, no montante de R\$1.731.944,71; e

421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP A PARTIR DE JAN_10.xls, contendo 885 bilhetes cuja data de competência (embarque) ocorreu a partir de jan/10, no montante de R\$972.286,74.

Também para os 885 bilhetes aéreos constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP A PARTIR DE JAN_10.xls será glosado o montante de R\$972.286,74; pois as datas de competência (embarques) dos bilhetes ocorreram a partir de jan/10, não podendo ser deduzidos das receitas que tiveram como data de embarque ou de desembarque o mês de dez/09.

Portanto, para que os valores dos bilhetes aéreos relacionados no Relatório 4.2.1 possam ser deduzidos das receitas de dez/09, é necessário que os recibos relativos a eles tenham como data de desembarque (critério inicial de

reconhecimento de receitas) ou de embarque (novo critério, item 01 deste termo) o mês de dez/09.

Além dos relatórios e arquivos entregues pelo sujeito passivo, mencionados neste termo, para comprovar a presente infração foram juntados ao PAF, como anexos, arquivos contendo os seguintes documentos:

Relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09.xls;

Relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-COM RECIBO.xls;

- Amostra de 30 bilhetes, no valor de R\$82.656,81; constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-COM RECIBO.xls; obtidos mediante diligência junto ao sujeito passivo. Observe-se que 28 bilhetes foram emitidos em dez/09, mas o voo de ida (embarque) só ocorreu em 2010. Para 02 casos, consta no bilhete que o embarque ocorreu em dez/09, mas os recibos não constam dos relatórios R1 R2 R3 ou do arquivo ANEXO TIF 21.xlsx, sendo um dos recibos emitido em 2010;

- Amostra de 21 recibos, relativos aos 30 bilhetes relacionados na amostra do item anterior;

Relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO.xls;

Relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP DEZ_09.xls;

Relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP A PARTIR DE JAN_10.xls; e

- Amostra de 08 bilhetes, constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP A PARTIR DE JAN_10.xls; obtidos mediante diligência junto ao sujeito passivo.

Em outras linhas, teria a Recorrente (CVC S/A), sucessora de CVC LTDA, deduzido de sua receita bruta, no mês de dezembro de 2009, despesas com a aquisição de passagens aéreas, cujos embarques ou desembarques de seus clientes não tenham ocorrido no mês em tela, razão pela qual, no entender da fiscalização, a glosa seria devida.

Antes de avançar, cabe mencionar que, independentemente da eleição da principal premissa a ser adotada neste voto, se atua a Recorrente como intermediadora ou prestadora direta de serviços turísticos ao consumidor, a correta compreensão dos valores que devem (ou não) ser glosados no mês de dezembro de 2009 precisa ser melhor investigada. Tal fato se afirma, pois, nos dois casos há que se esclarecer os valores devidos no mês de dezembro, em razão de seus reflexos em outras infrações. Assim, *sendo considerada intermediadora*, os valores repassados aos fornecedores de transporte aéreo deverão ser excluídos, com fins a formar base em que se compreenda apenas o valor relativo à intermediação, já descontados tais repasses; agora, acaso se entenda ser a Recorrente uma *prestadora direta de serviços turísticos*, há que se atestar, com segurança, qual o montante correspondente à totalidade dos bilhetes aéreos poderia ser deduzido de sua base tributável. Com isto nota-se que, independente, do fundamento base adotado, a correta aferição deste dado é imprescindível.

Do Contexto Fático

Durante o procedimento de fiscalização a contribuinte forneceu à Autoridade Fiscal alguns relatórios (4.2.1 e R.4.2.1), cujo conteúdo se referiria aos custos de transporte aéreos, tratados pelo sujeito passivo como repasses a fornecedores, os quais foram deduzidos da receita bruta de dez/09, no montante de R\$ 67.091.292,34.

Respectivos relatórios serviram como base material para a fiscalização pautar a autuação em tela, uma vez que ao cruzar estes dados, a RFB apurou que 60.990 *bilhetes aéreos* não possuíam data de embarque ou desembarque em dez/09, o que impediria a Recorrente de proceder à dedução dos custos glosados. Vale registrar que a Recorrente anexa, aos autos, relação com registro de 153.490 bilhetes relativos a embarques ocorridos no mês de dezembro de 2009.

Dois fatos, até o momento, sob a perspectiva desta Conselheira, merecem melhor elucidação por apresentarem-se conflitantes: *primeiro*, utilização do critério do embarque e do desembarque para validar a dedução dos custos com passagens, e, (ii) *segundo*, amostragem que representa percentual irrisório ao total de bilhetes aéreos registrados.

Assim, tem-se que no *primeiro* caso as partes adotaram critérios distintos para apurar o montante devido a título de dedução com custos de repasse às cias. aéreas, pela emissão de bilhetes de viagem. Melhor elucidando, a Recorrente adotou como parâmetro para registro destas receitas, quando da venda de bilhetes aéreos, a data do embarque de seus clientes, e não a data do desembarque. Porém, sua antecessora, CVC TUR, adotava como critério para reconhecimento de suas receitas o momento do desembarque dos passageiros. Já, quanto à fiscalização, nota-se, que posiciona-se no sentido de que o reconhecimento da receita possa ocorrer, tanto no momento do embarque, como no momento do desembarque, conforme se depreende:

Já, no relatório constante do arquivo "ANEXO TIF 21.xlsx" são relacionados recibos relativos às 10.969 NFs, cujos desembarques ocorreram em dez/09, para os quais deveria ter ocorrido o reconhecimento de receita em dez/09, mas não o foi, conforme relatado no item 01 deste termo.

(...)

Portanto, para que os valores dos bilhetes aéreos relacionados no Relatório 4.2.1 possam ser deduzidos das receitas de dez/09, é necessário que os recibos relativos a eles tenham como data de desembarque (critério inicial de reconhecimento de receitas) ou de embarque (novo critério, item 01 deste termo) o mês de dez/09.

Neste ponto vale mencionar que a Recorrente afirma haver, no início de suas atividades, cometido alguns equívocos de escrituração, registrando algumas receitas/vendas levando em consideração as datas de desembarque. Porém, informa que tal erro foi corrigido antes do início da fiscalização, ou seja, logo após o mês de dezembro de 2009, período autuado.

Este dado é, extremamente, relevante para os fins de compreensão desta infração, uma vez que, além de ser imprescindível que se estabeleça um parâmetro

legal, esse critério é o ponto de partida para se considerar (ou não) dedutíveis tais custos do mês de dezembro de 2009.

Pois bem, ao realizar o confronto entre as informações apresentadas pela contribuinte, a fiscalização desdobrou o relatório (421 – *NÃO EMB OU DESEM EM DEZ09*), no montante de R\$ 35.114.231,49, em duas partes, uma referindo-se aos não embarques e desembarques em dez/09 *com recibo*, e outra, aos não embarques e desembarques em dez/09 *sem recibo*. Percebe-se que o referencial adotado, neste momento, é o fato de o documento possuir (ou não) recibo, ou melhor, contrato. O relatório pode ser assim delimitado:

- (i) não embarcados ou desembarcados em dez/09 *com recibo*, contendo 57.420 bilhetes aéreos, no montante de R\$ 32.410.000,04, glosados por não se comprovar que os embarques e desembarques ocorreram neste mês, pois os contratos não constavam no relatório R1, R2 e R3 (recibos com embarques em dez/09) ou do relatório constante do arquivo ANEXO TIF 21 (recibos com desembarques em dez/09), **valor glosado**. Neste caso, a fiscalização realizou amostragem com 30, dos 57.420 bilhetes/recibos, e;
- (ii) não embarcados ou desembarcados em dez/09 *sem recibo*, competência dezembro de 2009, 3.570 bilhetes, no valor de R\$ 2.704,231,45, montante não glosado.

Em momento posterior, em diligência realizada junto ao sujeito passivo, a fiscalização aferiu que “as datas assinaladas na coluna DT Competência conferem com as datas de embarques constantes dos bilhetes, obtidas mediante pesquisas junto aos sistemas de controle interno do sujeito passivo”. Fato este que conduziu a novo desdobramento, uma vez que foi possível suprir algumas lacunas constantes do subrelatório (421 – *NÃO EMB OU DESEM EM DEZ09-SEM RECIBO*). Com isto, foi produzida uma nova divisão, agora, relatório 421-*NAO EMB OU DESEM EM DEZ09-SEM RECIBO*, adotando-se como critério de discrimen (deste relatório) o mês de *embarque*, restando assim subdividido:

- (i) 2.685 bilhetes cuja data de competência (embarque) ocorreu em dez/09, no montante de R\$ 1.731.944,71, valor não glosado;
- (ii) 885 bilhetes cuja data de competência (embarque) ocorreu a partir de jan/10, no montante de R\$ 972.286,74, os quais foram glosados “pois as datas de competência (embarques) dos bilhetes ocorreram a partir de jan/09, não podendo ser deduzidos das receitas que tiveram como data de embarque ou de desembarque o mês de dez/09”, **valor glosado**. Aqui, a fiscalização realizou amostragem com 21, dos 885 bilhetes/recibos.

Após respectiva descrição, a fiscalização conclui que, para que os valores dos bilhetes aéreos relacionados nestes relatórios possam ser deduzidos das receitas de dez/09, é necessário que os recibos relativos a eles tenham como data de desembarque, ou de embarque, o mês de dez/09.

Neste ponto encerro os esclarecimentos necessários à primeira divergência presente nos autos. Elucidação imprescindível à proposta de diligência, que se refere ao segundo dado a ser esclarecido.

Em relação ao **segundo** aspecto, que diz sobre a amostragem realizada pela fiscalização, tem-se que esta procedeu de modo a considerar apenas 51 bilhetes aéreos, de um total de 58.305, percentual que equivaleria à, aproximadamente, 0,05% do total de contratos glosados.

Em parecer técnico colacionado aos autos, a Recorrente apresenta uma contra prova, donde conclui que dos 1.453 bilhetes aéreos auditados (por escritório de auditoria terceirizado), aqui considerando como total a quantidade de 57.420 bilhetes glosados pela fiscalização, verificou que:

- i) 48.243 bilhetes, 84,9%, referem-se a eventos ocorridos em dezembro de 2009;
- ii) 8.686 bilhetes, 15,1%, são relativos a eventos posteriores.

Com isto, concluo que a Recorrente concorda, ainda que indiretamente, com o glosa de, pelo menos, 15% do total de (1.453) bilhetes aéreos (auditados). Porém, desde a apresentação de sua Impugnação requer a realização de diligência para sanar a deficiência apresentada na amostragem realizada pela fiscalização.

Realizados tais esclarecimentos fáticos e apontadas as dúvidas que surgiram durante a análise deste processo, voto no sentido de converter este julgamento em diligência para que a fiscalização proceda à seguinte verificação:

1. ao fazer contraprova, a DRJ diz que a Recorrente juntou bilhetes distintos dos quais foram realizados as glosas, isso procede? A contribuinte colaciona os bilhetes os quais fez a amostragem?
2. Os documentos anexados pela Recorrente (fls. 1.970/6.309), comprovam (ou não) os repasses efetuados às companhias aéreas, quando de embarques realizados no mês de dezembro de 2009?

A fiscalização deverá confrontar os dados e elementos apresentados e apresentar relatório conclusivo sobre as comprovações solicitadas. Em caso de comprovação parcial, quantificar tais valores. Após a finalização de seu trabalho, a Recorrente deve ser intimada para, desejando, manifestar-se no prazo de 30 dias. Após, devem os autos retornar ao CARF para julgamento.

É como voto."

Este foi o voto proferido pela Conselheira Relatora, Talita Pimenta Félix.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização da Resolução.

Processo nº 10805.722021/2014-81
Resolução nº **1302-000.467**

S1-C3T2
Fl. 6.928
