



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

Processo n° 10805.722021/2014-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.150 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. GLOSA DE DESPESAS
Recorrente CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. REPASSE AOS FORNECEDORES. COMPROVAÇÃO.

A receita auferida por agência de turismo que oferece serviços em nome próprio, incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, e os repasses aos fornecedores serão seus custos, que devem comprovados e observarem o regime de competência.

PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

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.

JUROS DE MORA. CÁLCULO PELA TAXA SELIC.

Já se encontra pacificado na jurisprudência administrativa que os juros de mora são calculados tendo por base a taxa SELIC, conforme Súmula CARF n° 04.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF n° 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2009

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. SERVIÇOS EM NOME PRÓPRIO. TOTALIDADE.

A receita auferida por agência de turismo que oferece serviços de turismo em nome próprio, incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, enquanto que os repasses aos fornecedores serão seus custos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2009

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. SERVIÇOS EM NOME PRÓPRIO. TOTALIDADE.

A receita auferida por agência de turismo que oferece serviços de turismo em nome próprio, incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, enquanto que os repasses aos fornecedores serão seus custos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à Exclusões Indevidas das Bases de Cálculo do Pis e da Cofins (item 3 do TVF), vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que propôs a conversão em diligência; b) por unanimidade de votos, em rejeitar a alegação preliminar de nulidade da autuação descrita no item 4 do TVF; c) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da infração descrita no subitem 4.1 do TVF, o valor de R\$ 23.963.568,48, vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa que acolhia a alegação de nulidade deste ponto da autuação; e d) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao subitem 4.3 (Deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas) e ao item 7 do TVF (Passivo Fictício) e quanto à incidência de juros Selic sobre a autuação e sobre a multa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata de recurso voluntário interposto em face ao Acórdão nº 02-63.599, da 3ª Turma da DRJ/BHE, que na sessão de 28 de janeiro de 2015 julgou improcedente a impugnação.

Transcrevo o relatório da decisão combatida por bem retratar os fatos que deram origem ao lançamento:

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.

Foi apresentada impugnação parcial, na qual o recorrente informou que deixou de contestar as seguintes infrações:

- *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).*

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação, de acordo com a seguinte ementa:

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.

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 20/02/2015, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 6543.

O recurso voluntário foi apresentado em 23/03/2015, fls. 6.545/6.738, com as seguintes alegações:

- a impugnação verteu-se a demonstrar os erros incorridos pela Fiscalização quando da análise dos Itens/Subitens **3** (exclusões indevidas da base de cálculo do PIS e da COFINS - receita de intermediação), **4.1** (custos com transporte aéreo), **4.3** (deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas) e **7** (passivo fictício).

- com relação ao **ITEM 3 - exclusões indevidas da base de cálculo do PIS e da COFINS**, o lançamento ocorreu em função de suposta omissão de receitas por exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores repassados a terceiros, fornecedores de serviços turísticos e agências de turismo (lojas).

- afirma que sua atividade é de intermediação de serviços turísticos, sujeita ao recolhimento do ISS e que sua atividade está prevista no item 9 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

- mantém uma rede de contatos e acordos com os fornecedores dos serviços turísticos (hotéis, companhias de aéreas etc), promovendo a organização, estruturação e oferecimento dos serviços turísticos prestados por tais fornecedores aos clientes/passageiros tomadores dos serviços, de forma individual ou em pacotes de serviços turísticos (conjunto de serviços turísticos de diferentes naturezas).

- atua por intermédio de agências filiais ("lojas filiais") ou agências terceirizadas ("lojas terceirizadas"), com as quais firmou Contratos de Franquia Empresarial, responsáveis pelo oferecimento de pacotes de serviços turísticos.

- a natureza e extensão do serviço de intermediação realizado pela Recorrente são definidas, de forma exata, pelo artigo 27 da Lei nº 11.771, de 17.9.2008 ("Lei nº 11.771/2008" - Lei Geral do Turismo), dispondo que a agência de turismo é a pessoa jurídica que: **(i)** realiza a intermediação entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos; **ou (ii)** 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, tais como **(i)** serviços de "assessoria de embarque/desembarque" e **(ii)** serviços de "guias turísticos" no destino.

- a Lei nº 12.974/2014, que regulamenta as atividades do setor, estabeleceu dois diferentes tipos de agências de turismo: **(i) Agência de Viagens**, que realiza tão somente a venda comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos; e **(ii) 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 artigo 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**".

- seja a Agência de Viagens ou a Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística, a caracterização da espécie de serviço por ela realizado é determinável com base nas atividades que são, de fato, realizadas, podendo prestar serviços de forma direta ou de intermediação, quando tiver como propósito a organização e oferecimento de serviços turísticos prestados por terceiros aos clientes/passageiros.

- é fato que a recorrente é uma Agência de Turismo 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 decisão recorrida se atém unicamente às alegações do auditor fiscal, desconsiderando a realidade dos fatos, além de informações extraídas no website da empresa, claramente fora de contexto, concluindo que a recorrente opera em nome e por conta próprios.

- sua atividade principal é a intermediação remunerada, na qual reserva, negocia e contrata os serviços turístico 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).

- não presta ela própria os serviços turísticos aos clientes/passageiros, sendo técnica, jurídica e faticamente incorreto afirmar que a recorrente opera em nome próprio, pois a sua atividade é, claramente, de mera intermediação dos serviços turísticos

- no entendimento da decisão recorrida, o cliente não teria qualquer relação com os fornecedores dos serviços turísticos, fato que, se fosse verdadeiro, a recorrente estaria prestando serviços aéreos, de hospedagem, de transporte de passageiros por via terrestre, etc ...

- por óbvio que não é o caso, pois a recorrente não opera os aviões, não administra os hotéis, não conduz barcos ou navios nem dirige ônibus, etc.

- o nome operadora não tem o condão de alterar a natureza de suas atividades, não restando dúvidas que atividade desenvolvida pela Recorrente é a de intermediação de serviços turísticos, englobando a oferta, a reserva e a disponibilização desses serviços, que serão prestados pelos fornecedores e tomados pelos clientes/passageiros.

- o auditor fiscal entendeu que a recorrente não realizaria atividade de intermediação, e que 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.

- a recorrente está sujeita ao regime cumulativo de PIS/COFINS, regulado pela Lei nº 9.718/1998, cujo artigo 1º prevê que tais contribuições incidirão sobre o **faturamento mensal** da pessoa jurídica, que corresponde à sua receita bruta, que não inclui as receitas repassadas a terceiros.

- a doutrina e jurisprudência determina que receita de terceiros não são consideradas receitas próprias da empresa que as recebe, assim como o CPC 30/2012.

- a contabilidade internacional, adotada pela Lei nº 12.973/2014, afasta a caracterização como receitas aqueles valores pertencentes a terceiros que apenas transitam pela contabilidade.

- apresenta suas demonstrações financeiras à Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") de acordo com as regras contábeis dispostas pelo CPC, e é devidamente auditada por empresa de auditoria independente qualificada, que validou o procedimento de reconhecimento de receitas adotado

- é certo que **as receitas transferidas a terceiros não podem ser caracterizadas juridicamente como "receita"**, pois não representam um acréscimo patrimonial efetivo e definitivo e não decorrem de uma atividade desenvolvida pela empresa.

- a expressa autorização para excluir as receitas de terceiros contida no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 é absolutamente irrelevante para determinar a tributação ou não sobre receitas de terceiros, na medida em que tais valores - com ou sem essa previsão —, não constituem receita

- nem se argumente que o artigo 46 da Lei nº 11.771/2008 autorizaria a tributação, já que a redação inicial do Projeto de Lei determinava, no caso de intermediação das agências de turismo, que a receita seria apenas a comissão recebida dos fornecedores ou o valor agregado ao preço de custo, artigo este vetado por razões estritamente políticas, o que não significa que o PIS/COFINS deve incidir sobre a totalidade dos valores recebidos

- na condição de Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística, a receita auferida para fins de tributação pelo PIS/COFINS corresponde à sua remuneração pela atividade de intermediação de serviços turísticos, não sendo possível submeter à tributação os valores que são por ela recebidos e posteriormente repassados aos efetivos fornecedores de tais serviços.

- o § 2º do artigo 27 da Lei nº 11.771/2008, esclarece de forma precisa que a receita ("preço do serviço") auferida pela Agência de Turismo é a remuneração auferida pela atividade de intermediação, e não o valor total dos ingressos.

- a decisão recorrida entende que seria cabível a tributação sobre a totalidade dos valores auferidos pela Recorrente com base, essencialmente **(i)** na alegação de que a recorrente não realizaria a intermediação, e sim a comercialização de produtos aos passageiros; **(ii)** no fato de que Notas Fiscais foram emitidas pelos fornecedores dos serviços turísticos (companhias aéreas, hotéis etc.) em nome da Recorrente; e **(iii)** nas orientações emitidas pela Receita Federal do Brasil, por meio de Soluções de Consulta, que determinariam a tributação integral dos valores recebidos pela Recorrente.

- ocorre que (i) já demonstrou que sua atividade é de intermediação, (ii) é irrelevante o destinatário da Nota Fiscal para determinar a natureza das operações e a caracterização da receita tributável e (iii) foram corretos os procedimentos adotados pela recorrente de acordo com a Solução de Consulta nº 17/2014, que conclui que *"a receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação."*

- a jurisprudência administrativa e judicial vem reconhecendo, de forma unânime, a impossibilidade de tributar os valores recebidos e posteriormente repassados a terceiros.

- o CARF já examinou autuação idêntica à presente lavrada contra a própria recorrente na sessão de 19/8/2014, ocasião em que foi reconhecida expressamente a improcedência da cobrança pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, nos autos do Processo Administrativo nº 10805.721926/2013-53.

- cita julgados na esfera judicial, que 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, razão pela qual é certo que a presente autuação merece ser integralmente cancelada.

- no TVF, o auditor fiscal requereu, caso adotado o entendimento da recorrente, que ao menos seja mantida a exigência fiscal em relação ao **(i)** valor de R\$ 39.207.736,00 pago às lojas a título de comissão pelas "vendas dos pacotes turísticos"; e **(b)** valor de R\$ 44.307.221,00 referente aos gastos com navios.

- as comissões remetidas às lojas correspondem às remunerações devidas em contrapartida ao serviço de intermediação — das próprias lojas — prestado aos passageiros.

- a decisão recorrida entendeu que tais valores seriam despesas comerciais ou despesas com vendas da recorrente, pois "*a importância referente à comissão paga está englobada no preço contratado e recebido do cliente, compondo, pois, a receita bruta da operadora turística contratada*".

- tal entendimento está equivocado, pois as comissões pagas às lojas não se enquadram como despesas da recorrente e são igualmente valores repassados e pertencentes às lojas, as verdadeiras titulares de tais receitas.

- no que tange aos **gastos com navios**, esclarece que no período de 2009 estava em vigor o Contrato de Afretamento firmado com a empresa Pullmantur Cruises S.L. ("Pullmantur"), domiciliada na Espanha, que previa que a Pullmantur coordenaria e administraria os cruzeiros, enquanto a recorrente seria responsável por oferecer e disponibilizar os pacotes turísticos aos passageiros.

- por razões logísticas e visando facilitar as operações, a recorrente 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, fato que não impacta e nem modifica a natureza da atividade de intermediação de serviços marítimos.

- com relação aos **ITENS 4.3 (glosa de despesas com pagamento de comissões) e 4.1 (glosa de despesas com transporte aéreos)**, alega a nulidade em razão da errônea descrição de fatos e a contradição do lançamento fiscal.

- a fiscalização exigiu valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre supostos repasses a terceiros que, no seu entender, não deveriam ter sido contabilizados no mês de Dezembro de 2009.

- ou seja, a presente exigência fiscal exige valores de PIS e de COFINS sobre "repasses a terceiros" com fundamento em dois argumentos jurídicos distintos: (i) uma parcela

dos repasses a terceiros deveria estar sujeita ao PIS e à COFINS uma vez que a receita bruta da recorrente corresponde à integralidade dos valores recebidos de seus clientes (**Item 3 do Auto de Infração**); e, ao mesmo tempo, (ii) outra parcela dos repasses a terceiros deveria estar sujeita ao PIS e à COFINS uma vez que se tratam de exclusões indevidas da receita bruta no mês de dezembro de 2009 (**Itens 4.1 e 4.3 do Auto de Infração**).

- uma discussão diz respeito ao conceito jurídico de "receita bruta" para a atividade da recorrente (**Item 3 do Auto de Infração**); outra discussão diz respeito ao período competente (e a existência de documentação hábil e idônea) para a exclusão de determinados valores da receita bruta no mês de Dezembro de 2009 (**Itens 4.1 e 4.3 do Auto de Infração**).

- a incongruência e contradição do lançamento fiscal fica evidente caso venha a ser julgado procedente, com a integralidade dos ingressos auferidos pela Recorrente sujeita ao PIS e à COFINS (**Item 3 do Auto de Infração**), sendo irrelevante para fins de determinação da base de cálculo se determinados repasses foram computados no período competente ou não (ou se estão amparadas por documentação hábil e idônea ou não) (**Itens 4.1 e 4.3 do Auto de Infração**).

- existe um lançamento complementar que exige valores de PIS e de COFINS sobre a eventual glosa de valores da receita bruta, o que evidencia contradição e falta de clareza nos fundamentos jurídicos utilizados pela fiscalização, de forma que o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito.

- indaga se o fundamento para a glosa dos repasses aos fornecedores se dá em razão do conceito de receita bruta ou em razão da ausência de documentação idônea e/ou inobservância do regime de competência, concluindo ser impossível identificar a infração cometida, acarretando em graves prejuízos ao direito de defesa, fato que torna o lançamento nulo.

- quanto ao mérito, a infração nos itens 4.1 e 4.3 do Termo de Verificação corresponde à suposta consideração indevida de determinados repasses aos fornecedores como exclusão da receita bruta, em razão da ausência de comprovação documental e/ou de inobservância do regime de competência, não questionando a efetividade dos repasses e a sua necessidade para as atividades da recorrente.

- afirma que existem elementos suficientes para comprovar que os repasses foram efetivamente efetuados pela Recorrente e se reportavam a períodos posteriores a Dezembro de 2009.

- a discussão do mérito também dependerá do julgamento do item 3 do auto de infração (conceito de receita bruta para a atividade desenvolvida pela recorrente).

- caso o CARF entenda que os valores recebidos e repassados aos fornecedores de serviços turísticos devem integrar a receita bruta, os seguintes impactos serão verificados: (i) a recorrente registrará uma receita bruta total com a inclusão dos valores dos repasses aos fornecedores; e (ii) haverá o registro de uma despesa no valor relativo aos repasses de valores aos fornecedores.

- no que diz respeito à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a discussão relativa à suposta glosa de exclusões da receita bruta pode ser legítima, uma vez que: (i) no caso de o Item 3 do Auto de Infração ser julgado procedente, a requerente deverá

comprovar que as "despesas" decorrentes dos repasses são dedutíveis no mês de Dezembro de 2009; e (ii) no caso de o Item 3 do Auto de Infração ser julgado improcedente, deverá ser demonstrado que os repasses efetivamente ocorreram e que a receita de intermediação corresponde ao valor efetivamente informado pela Recorrente em suas declarações fiscais.

- já no que diz respeito à apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, a discussão somente é relevante na hipótese de o Item 3 do Auto de Infração ser corretamente julgado improcedente, pois a discussão estaria restrita à determinação da "receita de intermediação" apurada pela recorrente e a possibilidade de exclusão dos repasses efetuados em benefício de determinados fornecedores de serviços turísticos.

- (1) caso o Item 3 (conceito de receita bruta) seja **julgado improcedente**, a recorrente deve demonstrar que os valores recebidos de seus clientes se constituíam obrigações exigíveis por parte de seus fornecedores, com a precisa determinação da receita bruta auferida na intermediação de serviços turísticos.

- em razão do volume de repasses efetuados em benefício de determinados fornecedores de serviços turísticos, a recorrente por vezes efetua compensações entre as obrigações exigíveis pelo fornecedor, procedimento que não muda a natureza dos repasses efetuados, sendo forma legítima de extinção da obrigatoriedade, nos termos do artigo 368 do Código Civil.

- portanto, para que seja considerado um repasse aos fornecedores de serviços jurídicos, é necessária a comprovação da exigibilidade dos valores por parte dos prestadores de serviços turísticos (independentemente do seu efetivo desembolso em caixa).

- (2) caso o Item 3 (conceito de receita bruta) seja **julgado procedente**, a recorrente deve demonstrar que os repasses constituiriam despesas dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

- a Decisão de Primeira Instância ignorou o fato de a despesa ser passível de dedução quando incorrida, assumindo que a dedutibilidade pressupõe, necessariamente, o pagamento, o que fere o regime de competência.

- sendo a obrigação determinável e exigível, deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, passando a recorrente demonstrar que os documentos anexos a sua Impugnação e ao presente Recurso Voluntário são hábeis a justificar o cancelamento das glosas, por comprovar que as despesas foram incorridas.

- com relação **ao Item 4.3 - Glosa de despesas com pagamento de comissões**, no valor de R\$ 88.926,79, a recorrente apresentou documentação hábil e idônea que comprova a exigibilidade das comissões pagas para as agência de viagem e a liquidação das transações a partir da compensação de obrigações recíprocas.

- contudo: **(i)** a não consideração do valor na receita bruta por se tratar de repasse a terceiros ou a dedutibilidade da despesa (caso o Item 3 do Termo de Verificação seja julgado procedente) pressupõe que o repasse/despesa tenha sido incorrido; **(ii)** restou comprovado que os repasses de comissões às agências estavam efetivamente amparados em documentação hábil e idônea, sendo descabida qualquer exigência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS; e **(iii)** em determinados casos, restou demonstrada a compensação de obrigações recíprocas entre a Recorrente e as agências, de forma que a obrigação foi devidamente extinta, nos termos do Artigo 368 do Código Civil.

- caso por qualquer motivo este E. CARF considere que os repasses correspondem a valores incorridos em períodos distintos, o que se admite apenas para argumentar, eventual exigência deve se limitar ao valor dos juros devidos em razão da suposta antecipação no reconhecimento do repasse, em linha com o Artigo 273 do RIR/99.

- quanto à infração **Item 4.1 - Glosa de Repasses com Transporte Aéreo**, esclarece que recebe recursos e repassa a terceiros em razão da intermediação de transporte aéreo em benefício de seus clientes.

- após análise de uma amostragem de 30 bilhetes, o auditor fiscal entendeu equivocadamente que: (i) 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 (ii) 885 bilhetes aéreos, no montante de R\$ 972.286,14, diziam respeito a embarques ocorridos após Dezembro de 2009.

- houve de fato a conciliação de planilhas enviadas pela Recorrente, mas a análise dos bilhetes específicos relativos ao mês foi efetivamente efetuada com amostragem insignificante (0,051% do total de bilhetes glosados), cabendo a nulidade do lançamento.

- de forma a comprovar a legitimidade dos repasses efetuados às companhias aéreas, a recorrente juntou à Impugnação: (i) relação de 153.490 bilhetes relativos a embarques ocorridos no mês de Dezembro de 2009; e (ii) amostragem de 500 bilhetes efetivamente embarcados no mês de Dezembro de 2009, suficiente para afastar a presunção da fiscalização no sentido de que a recorrente registrou repasse de bilhetes aéreos relativos a embarque de outros meses.

- requer diligência de forma a comprovar em detalhes a legitimidade dos repasses efetuados em dezembro/2009.

- além disso, caso os bilhetes sejam referentes a meses distintos de Dezembro de 2009, o que se admite apenas para argumentar, não há que se falar em qualquer exigência a título de principal dos tributos exigidos neste Auto de Infração, nos termos do Artigo 273 do RIR/99:

- se constatado que as despesas eram relativas a período posterior a Dezembro de 2009, o que se admite apenas para argumentar, a presente exigência fiscal deveria estar limitada aos juros decorrentes de eventual postergação de pagamento de imposto (e jamais deveria envolver o pagamento de valores a título de principal).

- relativo ao **Item 7 - Passivo Fictício**, esclarece que decorre da diferença entre o valor **provisionado** a título de Imposto de Renda e do valor efetivamente pago na DIPJ, no valor de R\$ 175.000,00.

- a presunção de omissão de receitas prevista no artigo 281 do RIR/99 aplica-se especificamente para a hipótese em que sejam mantidas **Obrigações exigíveis** no passivo da pessoa jurídica.

- o registro de uma provisão por si só não é e nunca será uma obrigação exigível e passível de liquidação com recursos que não transitaram no resultado da sociedade, tratando-se de faculdade do contribuinte, que pode reverter a provisão ou constituir provisões de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

- trata-se apenas de provisão para pagamento de IRPJ efetuada em valor superior ao efetivamente devido, sendo que este saldo deveria ter sido baixado à época do pagamento do imposto, mas permaneceu registrado nos livros por um lapso do seu departamento contábil.

- vale destacar que a constituição da provisão não gera qualquer impacto na apuração dos tributos da recorrente, uma vez que o lançamento é efetuado abaixo da linha do lucro real; assim, tanto a constituição da provisão, quanto a sua baixa, podem ser efetuadas sem qualquer impacto fiscal.

- sendo assim, conclui-se que: (i) o passivo possui origem e a razão da sua constituição foi devidamente comprovada; (ii) a recorrente pode baixar o passivo a qualquer momento (como efetivamente foi efetuado), sem que seja verificado qualquer impacto fiscal; e (iii) sendo assim, 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.

- contesta a incidência de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício, citando jurisprudência administrativa de julgados do CARF e da CSRF.

- afirma ser inaplicável a taxa SELIC aos créditos tributários.

- requer juntada posterior de documentos que possam ser necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72.

Na sessão de 14 de fevereiro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção decidiu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 1302-000.467, fls. 6895/6927, da lavra da i. Conselheira Talita Pimenta Felix. Abaixo, transcrevo parte do voto condutor que justifica a necessidade de diligência:

Realizados tais esclarecimentos fáticos e apontadas as dívidas 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 realizadas 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?

O auditor fiscal responsável pela diligência elaborou Informação Fiscal de fls. 9.013/9.012. Cientificada, a recorrente apresentou manifestação acostada aos autos às fls. 9.028/9.042. O relatório e a manifestação da recorrente serão comentados no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

Os requisitos de admissibilidade já foram analisados na sessão de 14 de fevereiro de 2017, portanto já conhecido o recurso voluntário.

Primeiro, esclareço que o presente lançamento tem como único período lançado o mês de dezembro/2009, já que a recorrente é sucessora da empresa CVC TUR LTDA, CNPJ 44.191.666/0001-40, que operou até novembro/2009.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram apuradas diversas infrações, com apresentação de impugnação parcial. Assim, a lide está restrita às seguintes infrações:

Item 3 - Exclusões indevidas das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Item 4 - Glosas de exclusões da receita bruta

Item 4.1 - Dedução indevida de custos com transporte aéreo

Item 4.3 - Deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas

Item 7 - Passivo Fictício pela não comprovação integral do saldo existente na conta IRPJ a Recolher => infração contestada.

Passo a julgar cada infração.

1) Item 3 do TVF = Exclusões indevidas da base de cálculo da COFINS e PIS, no valor de R\$ 242.926.278,72, com multa de ofício de 75 %.

Foi constatado que a recorrente contabiliza os valores repassados aos fornecedores diretamente a débito das receitas. Tal distorção de tratamento contábil gera redução indevida das bases de cálculo do PIS e da COFINS, nos seguintes valores, tendo por base os demonstrativos apresentados pela recorrente:

Receita de Intermediação	R\$ 50.888.080	
Valor dos Recibos	349.788.292	Relatório R1 = Total de recibos (contratos) com data de embarque em dezembro/2009
(-) Desconto Comercial	-17.021.912	Relatório R2
(-) Desconto Cortesia	-1.462.956	Relatório R3
(-) Repasses a Fornecedores	-241.207.608	Relatório R4 retificado
(-) Tx. Serviços-Agências	-39.207.736	Relatório R5

Segundo o auditor fiscal, a recorrente atuaria como operadora de turismo, pois vende os serviços em seu nome, em pacotes ou isoladamente. Assim, nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, só seria possível reduzir da base de cálculo os descontos incondicionais concedidos. Logo, houve exclusão indevida de R\$ 241.207.608,00 (Repasses a Fornecedores) e de R\$ 39.207.736 (Taxa de Serviços Agências = comissões pagas às lojas credenciadas). Deste valor, foi descontada a base de cálculo da autuação do item 4 do TVF, glosa de despesas, no valor de R\$ 37.489.065,28.

O auditor fiscal ainda esclarece que, embora a recorrente seja optante pelo Lucro Real, a tributação do PIS e COFINS será pela sistemática da cumulatividade, nos termos

do inciso XXIV do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS pelo artigo 15 da mesma lei.

Base de Cálculo = R\$ 241.207.608,00 + R\$ 39.207.736 - R\$ 37.489.065,28 = **R\$ 242.926.278,72**

Já a principal linha de defesa da recorrente é que ela atua como agência de turismo, sendo sua receita apenas de intermediação, motivo pelo qual não tributa os valores que são repassados aos seus fornecedores.

Esta matéria já foi enfrentada nos autos do processo administrativo nº 10805.723698/2014-37, que trata de lançamento de PIS e COFINS, relativo ao ano-calendário de 2010, da própria recorrente. Naqueles autos, recorrente apresentou recurso voluntário com o mesmos argumentos, já relatados. Em sessão do dia 24 de outubro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, por meio do Acórdão 3302-004.818, da lavra do i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, deu razão ao entendimento do auditor fiscal, pelas seguintes fundamentos, dos quais concordo e adoto como razão de decidir:

Relativamente à sujeição das receitas auferidas especificamente pelas agências de viagens e operadoras turísticas, a recorrente defende que apenas exerce atividade de intermediação, de acordo com os preceitos do artigo 27 da Lei nº 11.771/2008, a seguir reproduzidos:

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

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

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

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

I - passagens;

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

III- programas educacionais e de aprimoramento profissional.

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

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

II- transporte turístico;

- desembaraço de bagagens em viagens e excursões;

- locação de veículos;

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º (VETADO)

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

Antes da publicação desta lei, a Solução de Consulta nº 214/2008 da SRRF 9º RF/Disit abordou o tema, tratando do cálculo da receita bruta para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte no Simples Nacional (§1º do artigo 3º da LC nº 123/2006). **Transcreve-se trecho abaixo da SC nº 214/2008, que bem delineou quais atividades estariam abrangidas pela intermediação e quais seriam consideradas como prestadas em nome próprio:** (grifei)

"Para responder a essa questão, é necessário consultar a **Resolução Normativa CNTUR nº 4, de 28 de janeiro de 1983**, que assim dispõe (sem destaques no original):

Art. 5º - As agências de turismo serão remuneradas, quando da intermediação na venda e comercialização de passagens individuais ou em grupo, passeios, viagens e excursões, da seguinte forma:

I - mediante o recebimento de comissão, paga pelas empresas transportadoras, no caso da emissão ou venda de passagens;

- mediante o recebimento de comissão, paga por outras agências de turismo, quando venderem ou comercializarem produtos turísticos por essas organizados e promovidos;

- mediante a cobrança de adicionais, no caso de venda e comercialização de serviços turísticos não comissionados ou oferecidos por preços "netos". (Preço líquido, sem comissionamento para agências ou operadoras (eco)turísticas, explicação não constante no original.)

(...)

Art. 7º - As agências de turismo quando exercerem a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem, o farão mediante uma das seguintes formas:

I - recebimento de comissão, paga pelas empresas ou entidades que se dediquem a atividade de hospedagem, em empreendimentos classificados pela EMBRATUR;

II - cobrança de adicional sobre o preço da hospedagem, a ser pago pelo(s) usuário(s), desde que cumulativamente atendidas as seguintes condições:

a) que se trate de reservas de acomodações para estabelecimentos localizados no exterior, que não paguem a comissão referida no inciso anterior;

b) que a reserva efetuada seja objeto de negociação direta entre a agência de turismo intermediadora e os responsáveis pelo empreendimento para a qual se destinará;

c) que a reserva efetuada não faça parte ou integre excursão organizada ou vendida pela agência intermediadora.

(...)

Art. 8º - Os serviços receptivos, consistentes na recepção, transferência e assistência especializadas ao turista ou viajante, referidos no inciso III, do artigo 2º, do Decreto nº 84.034, de 21 de julho de 1980, compreendem todos os serviços prestados pelas agências de turismo, nas localidades visitadas pelos usuários, participantes das excursões, viagens e passeios locais por elas organizados.

Art. 9º - Os serviços de que trata o artigo anterior serão prestados pela agência de turismo ao usuário:

- diretamente, mediante remuneração ou preço de serviço correspondente à categoria de conforto dos equipamentos e a qualidade dos serviços receptivos, no caso da agência de turismo que possua equipamentos próprios de transporte turístico de superfície e utilize-se regularmente de profissionais cadastrados como guias de turismo, observado o disposto nesta Resolução;

- mediante subcontratação de agência de turismo habilitada a operar os serviços receptivos, e por esta comissionada, ou por contratação de transportadora turística, no caso de não atender o disposto no inciso anterior.

(...)

Art. 15 - Os serviços de operação de viagens e excursões, individuais ou em grupo, compreenderão:

I - organização da viagem ou excursão, mediante o planejamento e elaboração de programas, roteiros e itinerários turísticos;

II- contratação dos serviços necessários à realização dos programas, roteiros e itinerários elaborados, mediante ajuste ou acordo, na forma da legislação aplicável, firmado pela agência de turismo com:

a) as empresas transportadoras responsáveis pela exploração do meio de transporte em que se farão os deslocamentos principais do programa, quando for o caso;

b) as empresas ou entidades responsáveis pela exploração ou administração de meios de hospedagem de turismo, ou outros estabelecimentos ou formas de hospedagem, quando permitidos;

c) outras agências de turismo ou transportadoras turísticas, para recepção, transferência e assistência especializadas aos turistas;

d) outras empresas ou entidades responsáveis pela exploração ou administração dos atrativos e empreendimentos de interesse turístico previstos nos programas.

III - prestação integral dos serviços mediante a execução dos programas, roteiros e itinerários elaborados e contratados.

*11. Sempre que o serviço da agência de turismo for de **intermediação** (arts. 5º e 7º), sua receita é apenas a comissão ou o adicional. Assim, p.ex., a venda de uma passagem a alguém, mediante comissão da transportadora. Nesse caso, apenas o valor da comissão é reputado "resultado em conta alheia" e, nessa condição, incluído da base de cálculo do Simples Nacional, cf. art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.*

*12. Sempre que o serviço for de **prestação de serviços receptivos** (art. 8º), diretamente ou por subcontratação (art. 9º), e **operação de viagens e excursões** (art. 15), sua receita é a **íntegra dos valores recebidos pelos seus clientes**. Assim, p.ex., a venda de pacotes fechados, com fretamento de aeronaves etc. Nesse caso, o contrário do que ocorre na intermediação, a receita bruta é composta pelo valor integral pago pela contratante, aí incluídos os valores repassados às eventuais subcontratadas (que configuram custos).*

Ressalta-se que a Resolução Normativa, embora referindo-se à Lei nº 6.505/77, revogada pela Lei nº 11.771/2008, esclareceu quais as formas de remuneração da intermediação, se por comissão ou por cobrança de adicional sobre os custos dos fornecedores e a que atividades se refere, diferenciando-os da prestação de receptivos e de operação de viagens e excursões. A Solução de Divergência nº 3/2012, analisando divergência entre a SC nº 214/2008 e outra solução de consulta, referendou o entendimento adotado na primeira, nos seguintes termos:

"7. Percebe-se que a controvérsia indigitada reside, basicamente, em se definir quais as receitas auferidas por agências de turismo devem ser consideradas na obtenção da receita bruta para fins de enquadramento como microempresa (ME) e empresa de pequeno porte (EPP) segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

8. A definição de receita bruta encontra-se insculpida no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006:

"Art. 3º (...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."(O grifo não é do original)

(...)

9. A Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 (Lei Geral do Turismo), que estabelece normas sobre a Política Nacional de Turismo, aborda aspectos relevantes para a solução da controvérsia em estudo ao disciplinar a prestação de serviços turísticos e classificar os prestadores de serviços turísticos:

"Art. 27. Compreende-se por agência de turismo a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de

intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente.

[...]

10. Depreende-se, da leitura do dispositivo legal acima, que as agências de turismo podem atuar de **duas formas**: na qualidade de **intermediadora** dos serviços (emissão de passagens aéreas ou marítimas, os meios de hospedagem dos viajantes e excursionistas, pacotes turísticos de operadoras turísticas, dentre outros serviços ligados ao turismo) e na qualidade de **fornecedora direta dos serviços (organizar e promover o serviço, englobando o transporte e a hospedagem dos viajantes e excursionistas)**.

Essas duas situações produzem consequências jurídicas distintas no âmbito do Simples Nacional. No primeiro caso -intermediadora - a agência de turismo auferirá como receita apenas o valor da comissão recebida dos fornecedores dos serviços por ela vendidos, de modo que a receita bruta deve ser o valor da comissão por ela recebida.

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

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

Importante destacar que, apesar da vedação expressa à intermediação de negócios exercida por empresa optante pelo Simples Nacional (art. 17, inciso XI), tal ação é permitida pela Lei Complementar nº 123, de 2006, quando for inerente à atividade de agências de viagem e turismo (art. 18, § 5º-B, inciso III, c/c art. 17 § 1º).

Portanto, quando uma agência de turismo atua como intermediadora de negócios relativos à atividade turística prestados por conta e em nome de terceiros, a receita auferida para fim de aferição da receita bruta de que trata o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, deverá corresponder à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, por tratar-se do preço do serviço por ela prestado.

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

Conclusão

17. Diante do exposto, conclui-se que:

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

17.2 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. Em qualquer das hipóteses, permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Diante do exposto, é possível distinguir dois tipos de operações desenvolvidas pelas agências de turismo: as relativas à intermediação e as realizadas em nome próprio. O artigo 27 da Lei nº 11.771/2008 manteve esta diferenciação ao expor que compreende-se por agência "a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente".

Logo em seu §1º identificou os serviços como operação de viagens, excursões e passeios turísticos como sendo a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista e, de forma distinta, tratou dos demais serviços como intermediação nos §§3º e 4º, podendo executá-los, alternativamente, repetindo, de modo similar a distinção da Resolução Normativa CNTUR nº 4/1983.

Considerando as premissas acima, temos que analisar o caso concreto e determinar qual a natureza da atividade da recorrente, se:

1) intermediadora, entre os fornecedores dos produtos turísticos (as transportadoras turísticas, os meios de hospedagens, as operadores de serviços receptivos, os seguros, as empresas de entretenimento e lazer, etc) e os clientes, auferindo como receita apenas o valor recebido da comissão dos fornecedores, ou do acréscimo ao custo dos produtos.

2) fornecedora direta dos serviços turísticos em nome próprio, auferindo como receita o total dos valores recebidos dos clientes.

Quanto à demonstração da atividade, entendo que o auditor fiscal logrou êxito ao demonstrar, considerando os elementos fáticos apresentados durante procedimento, que a recorrente atua como fornecedora direta dos serviços de turismo, oferecendo produtos em seu nome próprio. Neste quesito, mandou bem a decisão recorrida ao transcrever trechos do TVF com a demonstração das atividades exercidas pela recorrente:

No caso da presente ação fiscal, constatou-se que o sujeito passivo CVC Brasil atua sempre como uma operadora de turismo, mesmos nos casos em que comercializa somente a diária em hotel ou passagem aérea de forma isolada.

Nesse sentido, atente-se para os seguintes TIFs e respectivas respostas:

a) - Item 1 do Termo de Reintimação Fiscal (TRIF) nº 01, de 09/8/13, relativo ao TIF 01. Resposta em 28/8/13.

Observe-se na resposta que o sujeito apresentou 04 exemplos de contabilização de vendas de diárias em hotel, acompanhados de

toda a documentação comprobatória das vendas, dos custos e das comissões pagas às lojas vendedoras.

Para os 04 contratos firmados com os clientes, observa-se que constam como contratadas o próprio sujeito passivo, CVC Brasil, e a respectiva loja que realizou a venda junto ao cliente. Em dois exemplos a loja que fez a venda foi uma filial da CVC Serviços Agência de Viagens Ltda., CNPJ básico 10.848.145, empresa coligada do sujeito passivo; e em dois casos, a venda foi feita por uma loja CVC franqueada, pertencente a terceiros.

Perceba-se que os hotéis não emitiram as faturas/notas fiscais em nome do hóspede, mas sim em nome do sujeito passivo, CVC Brasil.

O que se verifica, nesses 04 exemplos práticos, é que o sujeito passivo CVC Brasil comprou as diárias junto aos hotéis por um preço e as revendeu aos seus clientes (hóspedes) por um preço maior, sendo a diferença o seu lucro bruto.

Percebe-se ainda que as vendas foram realizadas por lojas credenciadas, sendo duas de empresa coligada do sujeito passivo e duas de terceiros franqueados que, pelo seu trabalho, receberam do sujeito passivo um valor a título de comissão.

Percebe-se claramente nesses 04 exemplos práticos que, mesmo não tendo sido realizadas vendas de pacotes, mas somente a venda de diárias isoladas em hotéis, que o sujeito passivo atuou como operadora de turismo, pois comprou e revendeu, em seu nome, diárias de hotéis.

E atuaram como agências de viagens (de turismo em sentido estrito) as lojas da rede credenciada que representaram o sujeito passivo e realizaram as vendas diretamente junto ao cliente.

Saliente-se que, mesmo nos casos de vendas diretamente pela internet, de pacotes ou de produtos isolados, o sujeito passivo CVC Brasil é representado por uma loja virtual pertencente à coligada CVC Serviços Agência de Viagens Ltda., CNPJ básico 10.848.145.

b) (...)

(...) vide documento juntado ao PAF como anexo deste item 3, denominado "DOCTOS COMPLEM CFE DILIGÊNCIAS TIF 16".

Observe-se nesse documento que foram juntadas, entre outras, cópias de dois contratos (recibos) de vendas exclusivas de bilhetes aéreos.

O contrato (recibo) n° 1220024371 refere-se à venda exclusiva de bilhetes aéreos de Belo Horizonte para Tel Aviv para dois passageiros; e o contrato (recibo) n° 4400017671 refere-se à venda exclusiva de bilhetes aéreos de São Paulo para Roma, também para dois passageiros. (...)

Atente-se nesses dois contratos que, a exemplo dos quatro contratos citados na letra "a" retro, os bilhetes aéreos foram

vendidos pelas lojas credenciadas representando o sujeito passivo CVC Brasil.

Repare-se ainda nesse documento que foram juntadas cópias das faturas emitidas pelas cias aéreas em face do sujeito passivo CVC Brasil; e que os preços cobrados pelos bilhetes, nessas faturas, são menores que os preços cobrados nos contratos (recibos) celebrados com os clientes.

Ou seja, a exemplo das diárias de hotéis vendidas isoladamente, também na venda de bilhetes aéreos, o sujeito passivo CVC Brasil compra os bilhetes das cias aéreas e os revende por um preço superior.

Portanto, o seu ganho se dá pelo lucro bruto verificado pela diferença entre os preços de custo e de venda, além de uma comissão de incentivo paga pela cia aérea, para a qual o sujeito passivo emite uma nota fiscal específica.

Além desses 06 exemplos, foram juntados ao PAF inúmeros outros contratos, de vendas de serviços isolados ou em pacotes, onde se verifica que o sujeito passivo atua sempre como operadora de turismo, representada por uma agência de viagens credenciada. Vide por exemplo os 23 contratos apresentados em 06/12/13 em resposta ao item 03 do TIF 14; os 07 apresentados em resposta ao item 03, e os 08 apresentados em resposta ao item 04, do TIF 15; e os 11 em resposta ao item 02 do TIF 16. Vide também os diversos contratos juntados ao PAF como amostras citadas em outros itens deste termo. Em muitos contratos, celebrados até 30/11/09 aparece como operadora a antecessora CVC TUR. O mesmo ocorre em alguns contratos celebrados em dez/09 por algumas agências franqueadas, por ainda não terem atualizado seu cadastro com os dados do sujeito passivo CVC Brasil.

*Observe-se no demonstrativo extra contábil de apuração de receitas que, para uma receita bruta de R\$349.788.292,00 (relatório R1), o sujeito passivo **pagou** comissões de R\$39.207.736,00 (relatório R5); 11,2%; à rede de agências de viagens credenciadas.*

Este é mais um indicativo de que o sujeito passivo atua como operadora de turismo, e não como agência de viagens.

Mas não é só.

Nas Notas Explicativas do Demonstrativo Financeiro de 31/12/2009, fls. 119, consta a descrição do Contexto Operacional, nos seguintes termos:

"A CVC Brasil Operadora e Agência de Viagens S.A ("CVC" ou "Companhia") e sua subsidiária CVC Serviços Agência de Viagens Ltda. ("CVC Serviços") têm como atividade principal a operação de serviços de turismo, desenvolvimento de produtos relacionados a viagens e vendas de pacotes turísticos completos, incluindo passagens aéreas, transporte terrestre, hotéis, cruzeiros marítimos, tours, entre outros serviços de turismo. A CVC é a maior operadora de turismo no Brasil, com 32 lojas próprias (por meio da CVC

Serviços), 400 agências de viagem com a marca CVC e mais de 4.000 agentes de viagens registrados em todo o país. A CVC também possui agências de viagens com sua marca na Argentina e no Chile. Os serviços relacionados aos pacotes são oferecidos diretamente aos turistas por meio de prestadores de serviços independentes e com base nos termos e condições acordados entre a CVC e os clientes. O modelo de negócio é estruturado e tem como base a Lei Geral do Turismo (Lei nº 11.771/2008), que determina que as receitas referem-se às comissões recebidas de parceiros ou taxas cobradas."

A própria definição do contexto operacional não colabora com a tese defendida pela recorrida que seria mera intermediadora entre os fornecedores de serviços de turismo e os clientes. Sua principal atividade é o desenvolvimento de produtos próprios, e não o oferecimento dos produtos já constantes no mercado, inexistindo, portanto, uma atividade de intermediação. A intermediação pressupõe o oferecimento de um produto de terceiro, promovendo a aproximação entre o cliente e o fornecedor. Mas não é o que se observa no presente caso. De fato, constata-se que os prestadores dos serviços estão atuando no cumprimento de um contrato firmado pela recorrente com o cliente, no escopo de seu produto vendido. E isto restou muito claro ao registrar que os prestadores de serviços independentes devem observar os termos e condições estabelecidos entre a recorrente e o cliente. Se fosse mera intermediadora, os termos e condições seriam estabelecidos pelo fornecedor independente, com liberdade de negociar com o cliente, situação que não se verifica no caso.

Ainda da análise dos contratos acostados aos autos, que se encontram em arquivo não paginável - RESPOSTAS AOS TIFs 14, 15 e 16, me chamou a atenção a cláusula 6 do Contrato de Intermediação dos Serviços de Turismo, abaixo transcrito.

6. DO CANCELAMENTO OU MODIFICAÇÃO DA VIAGEM PELAS CONTRATADAS.

Quando a intermediação dos serviços adquiridos depender de um número mínimo de participantes e, não sendo esse número atingido, reservam-se as CONTRATADAS o direito de cancelar ou modificar a viagem, comunicando o CONTRATANTE com a antecedência mínima de 72 (setenta e duas) horas. Ocorrendo o cancelamento ou a modificação, ficará à escolha do CONTRATANTE: (i) a realização de outra viagem nessa mesma ocasião, (ii) a programação da mesma viagem para outra data ou (iii) a devolução do valor integralmente pago pelo CONTRATANTE. Na hipótese do CONTRATANTE escolher outro roteiro ou a mesma viagem para outra data e, sendo essas opções mais onerosas do que o valor inicialmente pago às CONTRATADAS, a diferença do valor deverá ser paga pelo CONTRATANTE.

É verdade que em várias cláusulas a recorrente esclarece que atua como intermediadora dos serviços de turismo. O próprio contrato é denominado de "Contrato de Intermediação de Serviços de Turismo". No entanto, ao fazer a ressalva de que possui o direito de cancelar, **unilateralmente**, uma viagem já contratada, no caso em que a prestação do serviço dependa de um número mínimo de participantes, entendo que afasta qualquer caracterização de atuação como intermediadora, mas sim como a própria fornecedora do produto, com poderes de deixar de cumprir o acordado com o cliente. Se exercesse de fato a função de aproximação do fornecedor com o cliente, uma vez cumprido seu papel ao vender o produto (do fornecedor), não poderia, unilateralmente, interferir na negociação das partes.

É bom reprimir que o artigo 27 da Lei nº 11.771/2008 define a agência de turismo a pessoa jurídica que (1) exerce a atividade econômica de intermediação remunerada

entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou (2) os fornece diretamente. O §2º do mesmo dispositivo determina a forma de remuneração no caso de intermediação. Já o § 3º define a intermediação como a oferta, reserva e venda a consumidores de um ou mais **serviços turísticos fornecidos por terceiros**. Assim, ao desenvolver produtos próprios, no qual determina quais as condições que os fornecedores dos serviços turísticos deverão observar, ainda mais retendo, para si, o poder de cancelar o serviço sem anuência de seus parceiros, a recorrente afasta de vez a caracterização de intermediação.

Do exposto, consequência lógica é que a recorrente é agência de turismo que fornece produtos próprios, e em seu nome, motivo pelo qual a remuneração se dá pela totalidade dos valores recebidos dos clientes, não conforme preceitua o já citado § 2º do artigo 27 da Lei Geral do Turismo. Neste contexto, os repasses aos seus fornecedores configuram custo, devendo ser contabilizados em conta de resultado. Conclui-se, portanto, que para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, todos os valores ingressos em função dos contratos firmados com os clientes devem ser tributados, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Logo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Item 4 - Glosas de Exclusões da Receita Bruta

Conforme relatado pelo auditor fiscal, a recorrente contabiliza os custos (repasses aos fornecedores) a **débito em receita**, em vez de contabilizá-los a débito de custos dos serviços vendidos. Após análise destes valores, constatou-se valores indevidamente excluídos da receita, motivo pelo qual foram glosados, com a constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Destas glosas, a lide se limitou aos seguintes itens:

4.1- Dedução indevida de custos com transportes aéreos, com base de cálculo no valor de R\$ 33.382.286,78. Segundo o auditor fiscal, esses bilhetes aéreos não estão relacionados com as receitas que foram tributadas.

4.3 - Deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas, no valor de R\$ 88.926,79.

A recorrente alega nulidade do lançamento em razão da errônea descrição de fatos e a contradição do lançamento fiscal, pois há exigência de PIS e COFINS por dois motivos:

i) Item 3 do TVF, que inclui todos os repasses aos fornecedores na base de cálculo do PIS e COFINS => a discussão diz respeito ao conceito jurídico de "receita bruta" para atividade do recorrente e;

ii) Item 4 do TVF, relativo a exclusão da Receita Bruta => a discussão diz respeito ao período competente e comprovação por documentação hábil para exclusão de determinados valores da receita bruta do mês. Neste item também são cobrados o IRPJ e CSLL.

Alega que o resultado do julgamento do Item 3 terá influência na análise da infração do Item 4. Questiona se a glosa das exclusões dos repasses aos fornecedores se dá em razão do conceito de receita bruta ou em razão da ausência de documentação idônea e/ou inobservância ao regime de competência, o que prejudica a sua defesa.

Passo a julgar a preliminar de nulidade.

Primeiro, importa esclarecer que as bases de cálculo não se confundem, já que o auditor fiscal teve a diligência de excluir do montante tributado no lançamento do Item 3 os valores que foram glosados no Item 4.

Diante de todo o exposto serão glosadas as seguintes exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins, constantes do Demonstrativo Extra Contábil de apuração de receitas apresentado pelo sujeito passivo e reproduzido neste termo:

RUBRICA	VALOR	OBSERVAÇÃO
Repasses a Fornecedores	241.207.608,00	Relatório R4 retificado
Tx Serviços - agências	39.207.736,00	Relatório R5
Total	280.415.344,00	

Nota:
A fim de evitar a dupla contagem, do valor acima serão descontadas as seguintes glosas da receita bruta, efetuadas por motivos de fato, descritas no item 4 e respectivos sub itens a seguir deste termo:

SUB ITEM	VALOR
4.1	33.382.286,78
4.2	2.406.362,63
4.3.3	88.926,79
4.4.6	1.611.489,08
TOTAL GLOSADO NO ITEM 4	37.489.065,28

Quanto às questões suscitadas, que poderiam ensejar a nulidade, as mesmas podem ser esquematizadas no quadro a seguir, no qual há a demonstração da independência entre as bases de cálculo e os fundamentos da infração, de forma a demonstrar que não assiste razão à recorrente.

Receita Bruta excluído os repasses aos fornecedores => recorrente denomina de Receita de Intermediação R\$ 50.888.080,00	Definição da receita bruta da recorrente => PIS e COFINS Item 3 - R\$ 242.926.278,72	Glosa das exclusões da receita (comprovação e período de competência) => IRPJ, CSLL, PIS e COFINS Item 4.1 - R\$ 33.382.286,78 Item 4.3 - R\$ 88.926,79
	Repasso fornecedores R4 => R\$ 241.207.608,00 Comissões pagas às lojas credenciadas R5 => R\$ 39.207.736	
Total dos recibos R1 => R\$ 349.788.299,55		

É possível perceber que os lançamentos de PIS e COFINS não se confundem, visto que possuem base de cálculo e motivação diversa. Logo, caso considerado procedente o Item 3, não é necessário perquirir se os repasses foram feitos no período competente ou não, ou se há a sua comprovação, como aduz a recorrente. Os repasses aos fornecedores que se encontram nessa situação estão computados na base de cálculo do Item 4.

E, ainda que o julgamento do Item 3 tenha repercussão na análise das demais infrações, por estabelecer premissas quanto ao conceito da receita bruta auferida pela recorrente, esta é uma questão de mérito, e não de nulidade.

A recorrente ainda alega que teria dúvidas de qual seria o motivo da glosa da exclusão da receita bruta, o que teria prejudicado sua defesa. Mas, da análise dos argumentos apresentados no recurso voluntário, e nas demais oportunidades em que pode se manifestar nos autos, essa alegação não se sustenta, pois demonstrou o perfeito entendimento das autuações. Como já bem claro nos autos, sua argumentação não tem cabimento, pois as bases de cálculo são distintas, podendo exercer o direito à defesa de forma autônoma para cada infração.

Por todo acima exposto, deixo de acolher a preliminar de nulidade.

Passo ao mérito da infração Item 4 - Glosa da exclusão da receita.

Item 4.1 - Dedução indevida de custos com transportes aéreos, com base de cálculo no valor de R\$ 33.382.286,78, com multa de ofício de 75%.

Analisaremos essa infração mais detalhadamente. Como visto anteriormente, a recorrente considera indevidamente custo como exclusão da receita bruta. De acordo com o demonstrativo extra contábil apresentado, o total de repasses a fornecedores foi no montante de R\$ 241.207.608,00. Deste total, a recorrente apresentou, durante a ação fiscal, **Relatório 4.2.1** onde estão relacionados custo de transporte aéreo, no montante de R\$ 67.091.292,34.

A recorrente também apresentou o **relatório R1**, onde estão relacionados todos os recibos/contratos em que a **data de embarque** ocorreu em **dezembro/2009** (início das atividades da recorrente/fato gerador deste auto de infração). Isto porque, a recorrente adotou como critério para apurar suas receitas a data de embarque do cliente.

A seguir, os demonstrativos com os valores e relatórios até aqui citados:

<i>Memória de Cálculo da Intermediação</i>		
Receita Intermediação Bruta	50.888.080	
Valor dos Recibos	349.788.292	Relatório R1
(-) Desconto Comercial	-17.021.912	Relatório R2
(-) Desconto Cortesia	-1.462.956	Relatório R3
(-) Repasses a Fornecedores	-241.207.608	Relatório R4 retificado
(-) Tx. Serviços-Agências	-39.207.736	Relatório R5

Descrição	Total	
Cód 1 - Hotel	105,400,078	(1)
Cód 2 - Restaurante	999,724	(1)
Cód 3 - Receptivo	8,854,594	(1)
Cód 4 - Aéreo	77,480,270	R4.2
Cód 5 - Rodoviário	936,352	(1)
Cód 7 - Guias	3,951	(1)
Cód 8 - Outros	318,121	(1)
Cód 10 - Navio	44,307,221	R4.3
Cód 11 - Loc. Autos	767,017	(1)
Cód 13 - Serv. Locais	698,284	(1)
Outros	1,441,997	R4.4
Total do Custo Reprocessado	241,207,608	

Composição do Custo Aéreo		
Bilhetes Aéreos	67.091.292,34	R4.2.1
Fretes e taxas - outros	13.456.727,39	R4.2.2
Desconto comercial	-3.067.749,28	R4.2.3
	77.480.270,45	R4

A recorrente também apresentou arquivo "**ANEXO TIF 21.xlsx**" onde estão relacionados os recibos/contratos em que a data do **desembarque** foi em **dezembro/2009**, com o total de 10.969 Notas Fiscais. As receitas relativas a estas Notas Fiscais, foram objeto de autuação no processo administrativo nº 10805-722.022/2014-26, para apurar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Segundo o Termo de Verificação Fiscal (Item 1), o fiscal entendeu que estas receitas também deveriam ser tributadas, pois eram oriundas da empresa

sucedida pela recorrente (CVC TUR LTDA, CNPJ 44.191.666/0001-40, que operou até novembro/2009), que adotava o desembarque como critério para reconhecer as receitas.

Com base nestes arquivos, procedeu-se a um **cruzamento de dados** pelo qual foi possível elaborar o relatório **421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09.xls**, no qual constam **60.990 bilhetes aéreos**, no montante de R\$ 35.114.231,49, que **não possuem data de embarque ou desembarque em dezembro/2009**, critérios utilizados para o cômputo das receitas. Isto porque os recibos/contratos dos bilhetes relacionados no citado relatório não constam no relatório R1 e ANEXO TIF 21.xlsx. Logo, o auditor fiscal concluiu que este montante excluído não se refere à receita auferida em dezembro/2009.

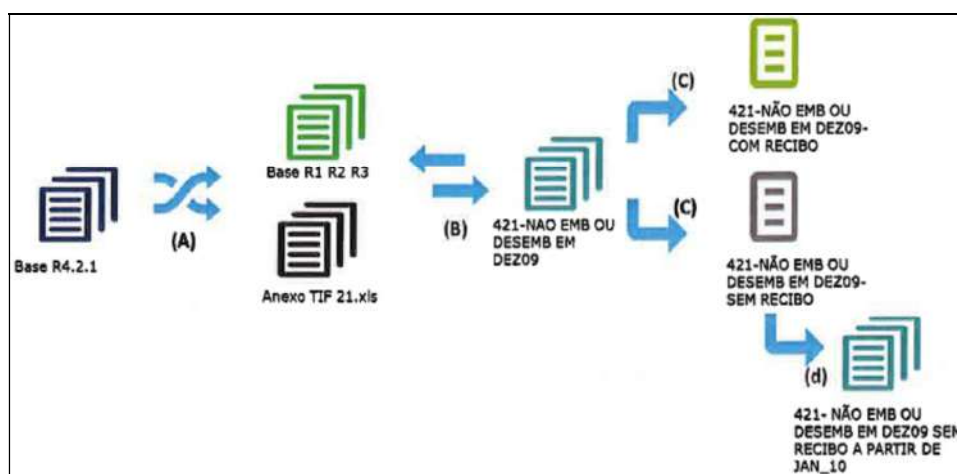
Da análise do relatório 421 - NÃO EMB OU DESEMB EM DEZ09.xls, verificou-se que:

1) 57.420 bilhetes aéreos estavam com o campo "recibo" preenchido, no valor de R\$ 32.410.000,04, valor que deve ser glosado, pois os recibos não constam nos relatórios com as receitas (R1 e ANEXO TIF 21.xlsx).

2) 885 bilhetes com o campo "recibo" em branco, mas cujo embarque comprovadamente foi em janeiro/2010, no montante de R\$ 972.286,74.

Segundo o auditor fiscal, 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 ou de embarque o mês de dezembro/09.

Abaixo, trago esquema elaborado no Parecer da Deloitte, apresentado pela recorrente em resposta ao TIF nº 1 durante a diligência, fls. 6.994/7.011, que demonstra a metodologia utilizada pelo auditor fiscal para apuração da base de cálculo deste item:



Resumidamente, foram glosados os seguintes montantes no Item 4.1:

RUBRICA	VALOR
57.420 bilhetes aéreos constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-COM RECIBO.xls	32.410.000,04
885 bilhetes aéreos constantes do relatório 421-NAO EMB OU DESEMB EM DEZ09-SEM RECIBO-COMP A PARTIR DE JAN_10.xls	972.286,74
Total	33.382.286,78

A defesa da recorrente inicia arguindo outra preliminar de nulidade do lançamento, pois o auditor fiscal teria analisado de uma amostragem de apenas 30 bilhetes, insignificante diante do total de 58.305 bilhetes glosados.

Não merece razão às alegações da recorrente. Como já visto acima, a metodologia utilizada pelo auditor fiscal foi a conciliação entre os relatórios, com a constatação de que houve exclusão da receita bruta (custo) de valores relativos a bilhetes aéreos cujos pagamentos dos clientes não compuseram a base de cálculo tributada (R1 e ANEXO TIF 21.xlsx). Ao analisar uma amostra de 30 bilhetes, o auditor fiscal deu uma oportunidade para que a recorrente pudesse comprovar que haveria algum vínculo entre os valores repassados aos fornecedores e a receita bruta tributada. Mas procedimento não invalida o resultado da conciliação entre os relatórios, que deu origem à presente infração, motivo pelo qual não cabe declarar a nulidade do lançamento.

Passo ao mérito.

DA DILIGÊNCIA PROPOSTA PELO CARF

Juntamente com a **impugnação**, a recorrente apresentou uma **relação de 153.490 bilhetes** relativos a embarques que teriam ocorrido no mês de dezembro/2009. Apresentou, também, 800 bilhetes aéreos. Além disso, após a apresentação do recurso voluntário, também foi apresentado Parecer Técnico de Natureza Contábil de fls. 6.813/6.831. Diante destes elementos, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 1302-000.467. Abaixo, relaciono os quesitos a serem verificados, o resultado da diligência e a manifestação da recorrente:

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?

RESPOSTA DA DILIGÊNCIA.

Sim, procede a afirmação da DRJ de que **o sujeito passivo recorrente juntou bilhetes distintos dos quais foram realizadas as glosas**. Esclareceu, ainda, que seriam 455 bilhetes aéreos, e não 800 como informado na impugnação.

MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE

Em resposta ao primeiro quesito, a Autoridade Fiscal confirmou que “a Recorrente juntou bilhetes distintos dos quais foram realizadas as glosas”. Em outras palavras, foi confirmado que a Recorrente juntou em sua Impugnação nova base de dados com os valores corretos repassados às companhias aéreas em Dezembro de 2009 – e cujos valores não foram computados na receita bruta.

Esclareceu, ainda, que a amostra colacionada na impugnação correspondia a 502 bilhetes que ocuparam 800 folhas do processo administrativo. Destes bilhetes aéreos, 455 eram relativos a valores de repasses efetuados em dezembro/2009.

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?

RESPOSTA DA DILIGÊNCIA

Em resposta à diligência, a recorrente apresentou uma planilha contendo 165.523 bilhetes aéreos, e justifica esse acréscimo aos 153.490 bilhetes juntados na impugnação em função de passagens remarçadas. O valor total da nova base de dados é de R\$ 69.551.669,83, que foi repassado aos fornecedores a título de passagens aéreas.

Analisando uma amostra de 100 bilhetes aéreos e 100 contratos, é possível afirmar que, para os bilhetes aéreos relacionados na planilha juntada durante a diligência, no total de 165.523 bilhetes, que totaliza R\$ 69.551.669,83, os embarques ocorreram em dezembro/2009. A amostra de 455 bilhetes está contida nesta planilha.

O auditor fiscal afirma que o custo total de R\$ 69.551.669,83 só pode ser deduzidos do resultado se ficar comprovado que foram contabilizados no resultado de 31/12/2009. Da análise da documentação apresentada, restou confirmado que, para bilhetes aéreos correspondentes a R\$ 22.991.281,74 do custo total de R\$ 69.551.669,83, as Notas Fiscais em favor dos clientes **foram emitidas após 31/12/2009**. Para outra parcela de R\$ 6.808.750,28, **não foram emitidas Notas Fiscais**.

O auditor fiscal conclui que, para justificar a diferença glosada, a recorrente apresentou nova relação de bilhetes aéreos, e que, para boa parte deles, o reconhecimento da receita só ocorreu após 31/12/2009, nas datas de retorno (desembarque), ocasião em que foram emitidas as respectivas Notas Fiscais.

MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE.

Afirma que, no segundo quesito, a fiscalização deveria investigar se base de cálculo juntada pela recorrente confirmava que os repasses diziam respeito a embarques efetuados em dezembro/2009. Logo, não trata mais de fazer uma correlação entre a base de dados juntada pela recorrente e os documentos examinados em procedimento de fiscalização, mas sim examinar se essa nova base de dados reflete de forma correta os embarques ocorridos em dezembro de 2009.

Ainda afirmou que a fiscalizou se equivocou em suas conclusões, pois não existe nenhuma correlação entre a planilha juntada no procedimento de fiscalização e o demonstrativo com a apuração da receita bruta da Recorrente. A base de dados correta a ser considerada é aquela fornecida na Impugnação, com os ajustes mencionados no parecer técnico juntado em resposta ao TIF 1 do procedimento de diligência.

Com relação às Notas Fiscais que foram emitidas após 31/12/2009, ou que sequer foram emitidas, alega que a Fiscalização deveria se limitar na análise se os respectivos repasses deixaram de integrar a receita bruta no seu mês de competência (Dezembro de 2009). Isto porque que o Auto de Infração não trata do reconhecimento da receita de intermediação, mas sim dos valores recebidos dos clientes e repassados às companhias aéreas no mês de competência correto. Muito embora as notas fiscais tenham sido emitidas posteriormente, a receita bruta de intermediação foi efetivamente reconhecida na data de embarque dos passageiros, conforme se comprovou nos autos do processo administrativo nº 10805.722022/2014-26, que foi julgado improcedente. E, em última hipótese, a mera postergação no reconhecimento de receitas deve apenas gerar a exigência de multa e juros – e nunca valores a título de principal.

Portanto, a Fiscalização cometeu diversos e graves equívocos ao responder ao Quesito nº 2, motivo qual pede a nulidade da diligência ou que a mesma seja considerada improcedente.

Passo a me pronunciar.

Em sua manifestação, a recorrente mais de uma vez afirma que a base de cálculo utilizada pela fiscalização, obtida durante a ação fiscal, é incorreta. Ocorre que a planilha, com os valores onde estão contabilizados o total das receitas ingressadas, e discriminadas no relatório R1, foi fornecida pela própria fiscalizada. Atente-se que houve, inclusive, retificações nos valores acatados pela recorrente, mas em que nada alterou o valor total de receitas considerados (R1) e os valores repassados aos fornecedores, de R\$ 241.207.608,00. Abaixo, quadro comparativo:

Memória de Cálculo da Intermediação	Apresentada na TIF 06	Apresentada na TIF 24 (elaborada pelo auditor fiscal)	Recalculada pela Administração em resposta ao TIF 24	
Receita Intermediação Bruta	50.888.080	79.035.484	51.807.567	
Valor dos Recibos	349.788.292	349.788.292	349.788.292	Relatório R1
(-) Desconto Comercial	-17.021.912	-17.021.912	-17.021.912	Relatório R2
(-) Desconto Cortesia	-1.462.956	-1.462.956	-1.462.956	Relatório R3
(+) Valor dos Recibos		27.805.290		Recibos ref. 10.969 NFs com desembarque em dez/09 (*)
(-) Desconto Comercial		-498.133		Recibos ref. 10.969 NFs com desembarque em dez/09 (*)
(-) Desconto Cortesia		-79.240		Recibos ref. 10.969 NFs com desembarque em dez/09 (*)
(+) Nota Fiscal n.º 40.632, de 17/12/09		160.000	160.000	Vide item 3 do TIF 16 e respectiva resposta (*)
(+) 1.177 NFs de comissões de vendas de bilhetes aéreos		759.487	759.487	Vide item 4 do TIF 16 e respectiva resposta (*)
(-) Repasses a Fornecedores	-241.207.608	-241.207.608	-241.207.608	Relatório R4 retificado
(-) Tx. Serviços – Agências	-39.207.736	-39.207.736	-39.207.736	Relatório R5
Receita Intermediação Bruta – oferecida à tributação	52.395.785		52.395.785	Conforme DFs publicadas da Companhia

Nestes termos, a retificação de valores a serem considerados como corretos, apresentados *somente durante a diligência realizados em sede de julgamento de recurso voluntário*, no mínimo demonstram um total descontrole de seus assentamentos contábeis, o que faz com que a documentação apresentada perca sua força probante.

Logo, entendo que foi correta a metodologia do auditor fiscal ao analisar o material apresentado após o recurso voluntário, comparando com aqueles que embasaram o lançamento, na busca de apurar o mais próximo possível as bases tributáveis, e fornecer informação para análise desta infração.

Continuando, é possível constatar que a manifestação da recorrente reflete uma lógica que seria aplicada para a atividade de intermediação. Ou seja, se o valor do bilhete aéreo não me pertence, posso repassá-lo diretamente para o fornecedor sem qualquer vinculação com a receita bruta oferecida à tributação. Logo, bastaria a comprovação de que os valores foram repassados aos fornecedores em dezembro/2009, sendo procedente a exclusão direta da totalidade dos valores recebidos dos clientes, independente de quando os valores recebidos dos clientes (consignados nos recibos) foram tributados. Em outras palavras, a recorrente defende que os valores ingressos decorrentes dos bilhetes aéreos, e repassados aos fornecedores, são dissociados da receita auferida pela atividade de intermediação.

A própria recorrente assim esclarece na manifestação:

29. Ao intermediar a venda de passagens aéreas, a Requerente recebe o valor integral da passagem aérea e, no mês de embarque dos passageiros: (A) reconhece o repasse às companhias aéreas; e (B) reconhece a respectiva receita de intermediação. Em razão da natureza das suas atividades (intermediação), é evidente que apenas a respectiva receita de intermediação é computada na receita bruta da Requerente.

(...)

31. Comprovado que os repasses foram efetuados no mês de embarque dos passageiros, deveria ser irrelevante a data em que a respectiva receita de intermediação foi reconhecida pela Recorrente. Ou seja, a observância do regime de competência no reconhecimento da receita de intermediação não faz parte do escopo deste processo administrativo. (grifei)

Ocorre que, como já estabelecido no julgamento da infração anterior, a atividade da recorrente não é de intermediação. Assim, todos os valores recebidos dos clientes, que inclui os valores pagos pelos bilhetes aéreos, devem ser computados na base de cálculo dos tributos. E, nos termos do artigo 299 do RIR/99, só serão dedutíveis as despesas que concorreram com a obtenção das receitas.

Aliás, a verificação se as receitas, conforme nova base de cálculo apresentada na diligência, foram oferecidas à tributação em dezembro/2009 foi objeto de investigação do auditor fiscal. Abaixo, transcrevo trecho do Relatório de Diligência que relata suas conclusões:

Outra condição para que esses custos possam ser deduzidos é a comprovação de que as receitas correspondentes a eles tenham sido computadas no resultado apurado em 31/12/09 e oferecidos à tributação.

Quanto a esse aspecto, a planilha juntada ao arquivo não paginável de fls. 8.827 apresenta elementos que permitem concluir que do custo total de R\$ 69.551.669,83; relativos aos bilhetes relacionados na planilha; a receita relativa ao custo de R\$29.800.032,02 não foi contabilizada no resultado apurado em 31/12/09.

Com efeito, conforme se observa na planilha Excel denominada Dados bilhete- ANÁLISE RFB, juntada à presente informação, analisou-se a planilha apresentada pelo sujeito passivo e apurou-se que:

*Para bilhetes correspondentes à parcela de R\$22.991.281,74 do custo total de R\$69.551.669,83; as notas fiscais em favor dos clientes foram emitidas **após 31/12/09**. Vide aba denominada NF PÓS DEZ-09;*

*Para bilhetes correspondentes à parcela de R\$6.808.750,28 do custo total de R\$69.551.669,83; **não houve emissão de notas fiscais** em favor dos clientes. Vide aba denominada SEM NF.*

Chegou-se a essa conclusão pela análise da coluna “Q - Nota fiscal” da planilha, que relaciona o número das notas fiscais emitidas em favor dos clientes.

Conforme se observa na aba NF PÓS DEZ-09, a primeira nota fiscal é a de número 83493, um número acima da última nota fiscal escriturada no livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados de dez/09.

(...)

Resta claro, portanto, que as notas fiscais relacionadas na planilha Excel denominada Dados bilhete-ANÁLISE RFB, emitidas após 31/12/09, não foram contabilizadas em dez/09.

A recorrente se manifestou quanto à constatação de que, para R\$22.991.281,74 do custo total de R\$69.551.669,83; as notas fiscais em favor dos clientes foram emitidas após 31/12/09. Esclareceu que, no início de sua operação, emitiu notas fiscais no momento do desembarque do cliente. Este equívoco foi sanado em pouco tempo, com a retificação dos lançamentos contábeis de Dezembro de 2009, o reconhecimento de uma receita adicional no valor de R\$ 17.696.946,00 no mês e o pagamento dos tributos com o pagamento de juros e multa de mora. Ou seja, muito embora as notas fiscais tenham sido emitidas posteriormente, a receita bruta de intermediação foi efetivamente reconhecida na data de embarque dos passageiros. Alegou, ainda, que o critério para o reconhecimento da receita bruta de intermediação já foi objeto de questionamento dos autos do processo administrativo nº 10805.722022/2014-26, no qual pretendia tributar as receitas de intermediação quando do desembarque em dezembro/2009, que foi julgado improcedente.

De fato, o lançamento no qual a autoridade fiscal pretendia tributar a receita bruta para as quais houve o desembarque em dezembro/2009 (critério adotado pela sucedida da recorrente) foi julgado improcedente, e se encontra pendente de julgamento de Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ocorre que o deslinde administrativo naquele auto de infração não interfere no julgamento do presente. Os repasses aos fornecedores glosados no Item 4.1 são aqueles que o auditor fiscal não encontrou qualquer vínculo (o **recibo** dos pagamentos dos clientes da totalidade dos serviços) da conciliação com o **relatório R1** (recibos cujo embarque foi em dezembro/2009) e relatório **ANEXO TIF 21.xlsx** (recibos cujo desembarque foi em dezembro/2009, cuja totalidade das receitas brutas relacionadas foi objeto de autuação do processo administrativo nº 10805.722022/2014-26). Ou seja, esses repasses aos fornecedores, considerados custos, **não contribuíram para percepção de receitas em nenhum dos critérios para o seu reconhecimento, seja embarque ou desembarque em dezembro/2009**. E a afirmação de que as receitas de intermediação estão corretamente tributadas em nada infirma o lançamento. Repita-se que a atividade da recorrente não se caracterizou, diante da situação fática apresentada nos autos, como de intermediação, e sim de fornecedora de serviços turísticos em nome próprio, para o qual a totalidade das receitas recebidas dos clientes, deve ser tributada.

Entretanto, uma vez comprovado que houve emissão de notas fiscais em favor dos clientes após 31/12/09, para uma parcela de R\$ 22.991.281,74 relativa aos repasses aos fornecedores, a recorrente tem razão quanto à alegação de postergação.

De fato, se houve emissão de Notas Fiscais após o fato gerador (dezembro/2009), significa, a princípio, que as receitas foram oferecidas posteriormente, enquanto que seus custos (os repasses aos fornecedores glosados no montante de R\$

22.991.281,74) foram antecipados. Ou seja, ocorreu inobservância do regime de competência. Nestes casos, o lançamento deveria ter observado o previsto no artigo 273 do RIR/99. Assim determina o citado dispositivo:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º](#)):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no [§ 2º do art. 247 \(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º\)](#).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no [§ 2º do art. 247](#) não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º](#), e [Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16](#)).

Logo, como esse dispositivo não foi observado, concluo que o lançamento é improcedente quanto à base de cálculo no valor de R\$ 22.991.281,74.

E, pelos mesmos fundamentos, também ser excluída da base de cálculo o valor de R\$ 972.286,74, relativos aos 885 bilhetes cujo embarque comprovadamente foi em janeiro/2010. Para estes bilhetes, já que a recorrente adota como critério de reconhecimento da receita a data do embarque, os valores recebidos dos clientes deverão ser contabilizados em janeiro/2010.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da infração 4.1 o valor de R\$ 23.963.568,48.

Item 4.3 - Deduções de despesas com pagamento de comissões não comprovadas, no valor de R\$ 88.926,79, com multa de ofício de 75%.

Da análise do relatório R5, no qual constam os valores pagos a título de comissão, no total de R\$ 39.207.735,52, a recorrente foi intimada (TIF nº 15) a comprovar as seguintes despesas, a título de amostragem:

Numero Recibo	Codigo da Filial CVC	Numero da Excursao	Valor do Recibo	Valor Total da Comissao	LÍQUIDO
1140102018	1140	436.017.122.601	364,20	1.374,31	-1.010,11
1200457910	1200	424.493.122.801	1.801,04	0,00	1.801,04
1220104034	1220	929.526.122.801	343,28	1.211,31	-868,03
1600103730	1600	466.436.122.801	245,80	3.993,27	-3.747,47
2200107326	2200	935.649.122.501	1.119,32	1.520,13	-400,81
2520017100	2520	180.594.122.101	2.519,35	1.823,22	696,13
9000112230	9000	517.546.122.501	2.224,68	2.225,02	-0,34
			8.617,67	12.147,26	-3.529,59
				42,5%	

Número Recibo	Código da Filial CVC	Número da Excursão	Valor do Recibo	Valor Total da Comissão
1510011953	1510	215.020.121.501	124.561,68	23.666,72
1510011954	1510	215.024.121.501	94.117,33	17.882,29
1000097149	1000	574.290.121.301	192.340,62	17.306,40
600508014	600	926.816.120.201	128.996,89	16.144,33
1510011957	1510	215.033.121.501	70.209,03	13.339,71
1400245257	1400	924.518.122.801	86.013,15	13.054,39
600159047	600	930.895.122.101	896,37	11.295,58
900603577	900	935.704.122.501	74.428,48	10.889,52
			771.563,55	123.578,95

Após análise da documentação apresentada, o auditor fiscal concluiu que não restaram comprovadas as seguintes despesas:

Item	Descrição	Valor R\$
4.3.1	Glosa (Agência Cerchiaro) Recibo 1140102018	1.330,61
4.3.2 (a)	Recibo 1510011953	23.666,72
4.3.2 (a)	Recibo 1510011954	17.882,29
4.3.2 (b)	Recibo 600508014	13.091,19
4.3.2 (c)	Recibo 1510011957	13.339,71
4.3.2 (d)	Recibo 1400245257	10.606,69
4.3.2 (e)	Recibo 600159047	9.009,58
	Total	88.926,79

No recurso voluntário, a recorrente afirma que apresentou documentação hábil e idônea, comprovando as despesas. Aduz, ainda, que (i) no caso de precedente o lançamento do Item 3, é de se presumir que o repasse tenha ocorrido, e (ii) há comprovação dos repasses com documentação hábil e idônea e (iii) houve compensação recíproca entre a recorrente e as agências. E, caso seja considerado que os valores foram repassados em períodos distintos, deve-se aplicar o artigo 273 do RIR/99.

Ocorre que os documentos apresentados já foram devidamente apreciados pelo julgador *a quo*, que concluiu serem os mesmos já analisados na ação fiscal, sem tivessem o condão de comprovar as despesas.

Abaixo, transcrevo trecho da decisão recorrida com a análise deste item:

Contudo, analisando os documentos trazidos pela impugnante, constata-se que eles consistem apenas em contratos de prestação de serviços de turismo e telas de sistemas de controle interno, os quais, por óbvio, não hábeis e idôneos para comprovar o efetivo pagamento das comissões em questão.

Ressalte-se que todos esses documentos, sem exceção, já haviam sido entregues ao autuante no curso da fiscalização (vide arquivo não paginável anexado aos autos mediante termo a fls. 1354) e foram por ele devidamente apreciados, conforme se infere da leitura do excerto do termo de verificação fiscal acima transcrito.

Com relação ao julgamento do Item 3, e aplicação do artigo 273 do RIR/99, esses fatos em nada interferem nesta infração, pois o caso é de falta de comprovação. Se não há comprovação da despesa, não como se presumir o repasse ou se foi observado o regime de competência. Ademais, como visto anteriormente, as bases de cálculo são distintas, não repercussão nesta infração no caso de precedente o lançamento do Item 3.

Por fim, registro que, da leitura do TVF, o auditor fiscal já considerou a compensação recíproca entre a recorrente e as agências, como é possível verificar neste trecho transcrito, quando da análise dos documentos relativos ao recibo 1140102018:

Verifica-se ainda que a comissão de R\$43,70 está embutida no valor de R\$3.743,69; e que esse valor é o resultado da soma de diversos valores a crédito, entre eles as comissões; e diversos valores a débito, sendo o saldo líquido devedor em R\$ 3.743,69.

Mais uma análise do auditor fiscal, com relação ao Recibo 600508014, cujo valor deduzido foi de R\$ 16.144,33, demonstrando que foram considerados os valores compensados entre a recorrente e as agências:

Para esse item, o valor calculado devido à loja franqueada, constante do arquivo, é de R\$3.563,20 que, somado ao valor de R\$16.628,22; informado como retido, perfaz R\$20.191,42. Tal valor é R\$4.047,09 superior aos R\$16.144,33 deduzidos, informado na amostra.

Como o sujeito passivo não havia apresentado comprovante, em nossas diligências observou-se que a loja franqueada era a CVC Serviços, CNPJ 10.848.145/0008-77, empresa coligada do sujeito passivo.

Por isso solicitamos e obtivemos do sujeito passivo a cópia da nota fiscal nº 415, emitida pela loja em dez/09, no valor de R\$3.053,14.

Saliente-se que, embora a nota fiscal seja emitida pela loja contra o cliente constante do recibo, a mesma foi paga pelo sujeito passivo, conforme solicitações de pagamento apresentadas.

A propósito, esse procedimento é adotado em todas as comissões pagas pelo sujeito passivo às lojas franqueadas, seja filial da coligada CVC Serviços, seja loja franqueada a terceiros.

No presente caso, como foi deduzido R\$16.144,33 e comprovado R\$3.053,14; a diferença de R\$13.091,19 será glosada.

Pelo acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto à infração 4.3.

Item 7 - Passivo Fictício

Este lançamento decorre da diferença verificada entre o IRPJ calculado, conforme DIPJ/2010, no valor de R\$ 5.322.145,42, e o saldo apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, obtida junto à ECD, Provisão para o IRPJ no valor de R\$ 5.497.145,42.

Intimada para explicar a diferença, a recorrente informou que no mês de dezembro/09 foi apropriado indevidamente um valor maior de R\$ 175.000,00 de IRPJ, o qual foi constatado antes da entrega da DIPJ e devidamente ajustado na Declaração. Posteriormente, informou ainda que o saldo da despesa de IRPJ no montante de R\$ 5.483.617,00, lançado contabilmente, apresentava a diferença de R\$ 175.000,00 em relação à apuração correta dos impostos única e exclusivamente pelo fato de haver uma diferença contábil pendente de conciliação naquela data. Quanto à correção no período posterior, informou que não era possível identificar um lançamento contábil de correção no valor de R\$ 175.000,00.

Como não foi demonstrada a realização do acerto contábil, restou configurada a existência de passivo não comprovado (fictício), cabendo o lançamento como presunção de omissão de receita.

A decisão recorrida concluiu que a autuada não se desincumbiu do ônus de provar a exigibilidade da obrigação escriturada no passivo, julgando improcedente a impugnação neste item.

Já no recurso voluntário, a recorrente reprisa as alegações, concluindo que: (i) o passivo possui origem e a razão da sua constituição foi devidamente comprovada; (ii) a recorrente pode baixar o passivo a qualquer momento (como efetivamente foi efetuado), sem que seja verificado qualquer impacto fiscal; e (iii) sendo assim, 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.

Passo a julgar.

Trata-se de hipótese de omissão de receita enquadrada no artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) 1, aprovado pelo Decreto n. 3.000/1999, *verbis*:

Art. 281. *Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

O dispositivo é muito claro ao determinar que, a manutenção de obrigação já paga ou inexistente, é de se presumir a omissão de receitas. Aplicado ao presente, a obrigação do IRPJ a pagar no valor de R\$ 175.000,00 não existe, como a própria recorrente afirmou, já que o IRPJ devido era inferior ao que foi provisionado. Quanto à sua manutenção, em que pese afirmar que teria já feito a reversão, não demonstrou nos autos, alegando que era impossível identificar um lançamento contábil de correção no valor de R\$ 175.000,00.

Importa ressaltar que, no caso das presunções legais de omissão de receita, ocorre a inversão do ônus da prova. Ou seja, cabe ao contribuinte comprovar que o fato presumido não existe no caso.

Portanto, uma vez constatada a manutenção de uma obrigação inexistente no passivo, e sequer comprovado o acerto contábil, entendo que o lançamento deve ser mantido. Esclareço que, diferente do que afirma a recorrente, ocorre impacto sim no momento da constituição da provisão do IRPJ, pois sua contrapartida se dá em conta de despesa. E, no caso de acerto, a reversão da provisão (receita) deve ocorrer no exercício seguinte, a conta de resultado (Lucros ou Prejuízos).

Pelo exposto, voto por negar provimento com relação ao Item 7 - Passivo Fictício.

Multa de ofício e juros de mora.

A recorrente alega que é impossível a incidência do juros de mora, calculados a taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

Ocorre que esta matéria já se encontra sumulada pelo CARF, devendo esta conselheira observá-la:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Logo, na determinação do crédito tributário devido, os juros de mora deverão incidir sobre a multa de ofício, e calculados tendo por base a taxa SELIC. Logo, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

A improcedência dos juros de mora utilizando a taxa SELIC

A recorrente requer que seja desconsiderada a aplicação da taxa SELIC para apuração dos juros de mora, tendo em vista que essa taxa não foi criada para fins tributários com base na jurisprudência.

Trata-se de outra matéria também simulada pelo CARF, devendo ser observado neste julgamento:

Súmula CARF nº 4

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.

Processo nº 10805.722021/2014-81
Acórdão n.º **1302-003.150**

S1-C3T2
Fl. 9.123

Logo, na determinação do crédito tributário devido, os juros de mora deverão ser calculados tendo por base a taxa SELIC.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da infração descrita no item 4.1 do TVF o valor de R\$ 23.963.568,48.

Maria Lucia Miceli - Relatora