



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

**Processo n°** 10805.722022/2014-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.999 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2016  
**Matéria** IRPJ - Omissão de Receitas  
**Recorrente** CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECONHECIMENTO DA RECEITA. MOMENTO. CRITÉRIO DO EMBARQUE. BILHETES AÉREOS.

O reconhecimento da receita deve observar o regime de competência, que determina a apuração e registro confrontando receitas e despesas. E tratando-se de registro e reconhecimento de receitas de venda de passagens aéreas, esta deve dar-se no momento do embarque do passageiro, e não no momento de seu desembarque. Tendo em vista que a partir do embarque já é possível atestar, com segurança e confiabilidade, a ocorrência do evento, conseqüentemente, a obrigação de seu reconhecimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. ERRO DE FATO.

O artigo 121 do CTN determina que sujeito passivo da obrigação tributária e o contribuinte ou o responsável, nos termos delineados pela lei. Acaso a Autoridade Fiscal impute a ocorrência da infração tributária a sujeito passivo distinto destes, improcedente é a autuação em razão de cometimento de erro de fato. Sendo este o equívoco existente na constituição do fato, e não na aplicação do direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento aos recursos voluntários do sujeito passivo principal e responsáveis solidários, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. A Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich votou pelas conclusões e solicitou a apresentação de declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Talita Pimenta Félix - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Marcelo Calheiros Soriano, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

**CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S.A.**, recorre do acórdão proferido pela DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, para deferir a exclusão da responsabilidade solidária de BTC Fundo de Investimento em Participações e de GJP Fundo de Investimento de Participações, e indeferir todos os demais pedidos. E segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 1555/1617), foi lavrado contra a contribuinte a seguinte infração<sup>1</sup>:

*0001. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS. Omissão de receitas relativas a contratos (recibos) firmados com clientes, com embarque até 30 de novembro de 2009, e desembarque em dezembro de 2009, conforme itens 1, 9 e 10 do termo de verificação fiscal. Data do fato gerador: 31/12/2009. Valor apurado: R\$ 27.387.916,00. Multa: 150%.*

Com relação aos sócios solidários, aduz o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte que:

*Às pessoas físicas (diretores) Fernando César Dantas Porfírio Borges, Daniel Braga Sterenberg e Guilherme de Jesus Paulus, imputou-se responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme item 10.1 do termo de verificação fiscal. Enquadramento legal: art. 124, inciso II, e art. 135, inciso III, do CTN.*

*Às pessoas jurídicas (sócias) BTC Fundo de Investimento em Participações e GJP Fundo de Investimento em Participações, imputou-se “responsabilidade de direito”, conforme item 10.2 do termo de verificação fiscal. Enquadramento legal: art. 124, I, do CTN*

Citados, os sujeitos passivos, apresentaram, tempestivamente, as devidas *Impugnações* (fls. 1769/97; 1964/87; 2105/32; 2181/2208; 2257/85; 2360/77).

As Impugnações foram apreciadas pela 3ª Turma da DRJ/BH, a qual, “por unanimidade, entendeu por julgar parcialmente procedente a impugnação, para deferir a exclusão da responsabilidade solidária de BTC FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES e GJP FUNDO DE INVESTIMENTO DE PARTICIPAÇÕES, e indeferir todos os demais pedidos”. E nas palavras da contribuinte (fls. 6.549), o equivocado entendimento da DRJ/BH restou assim sintetizado:

### *OMISSÃO DE RECEITA.*

*Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.*

### *MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.*

<sup>1</sup> As imputações que foram pagas, integralmente, são as relacionadas nos itens 2, 4.2 e 4.4, 5, 6 e 8 do TVF. E as que foram transportadas para o PAT n. 10805.722.022/2014-26 são as de números 1, 9 e 10. A DRJ/BHE noticia que “remanesce saldo de crédito tributário cuja exigibilidade não se encontra suspensa” (fls. 6.486).

*Duplica-se o percentual da multa de ofício a ser aplicada, se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratório s incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria ad 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.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.*

*Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 121, I, DO CTN.*

*As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado, mas a mera condição de sócio não implica, por si só, responsabilidade tributária.*

*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.*

*Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido*

Devidamente intimados, os sujeitos passivos interpuseram *Recurso Voluntário* (fls. 2560/2601, 2699/2729, 2782/2812, 2864/96), defendendo-se das irregularidades constantes no TVF, objeto deste PAT<sup>1</sup>. Ressalte-se que todo o teor da referida petição encontra-se inserto na argumentação proferida na impugnação, pelo que me valho do resumo desta, constante no relatório da decisão da 3ª Turma da DRJ/BH (fls.2485/2526), naquilo que for pertinente:

**Do Recurso Voluntário apresentado por CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A:**

*A requerente iniciou as suas atividades em 01/12/2009, em razão da cessão de ativos e passivos operacionais da empresa antecessora, ocorrida em 30/11/2009.*

*Desde o início de suas atividades, a requerente sempre reconheceu a receita bruta de suas atividades operacionais na data de embarque dos passageiros.*

*No início de suas atividades, por um equívoco do seu departamento contábil, a requerente efetuou determinados lançamentos e emitiu notas fiscais com base na data de desembarque dos passageiros.*

*Esse 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 e o pagamento dos tributos com juros e multa de mora.*

*Para empresas que prestam serviços de intermediação de serviços turísticos, é no momento do embarque que são verificados os requisitos para o reconhecimento de receitas, em linha com o CPC 30.*

*Essa é a melhor prática contábil, adotada pelo mercado e recomendada pelos auditores de empresas do ramo.*

*A requerente agiu diligentemente e computou corretamente as receitas apuradas no mês de dezembro de 2009 (de acordo com o critério de embarque), de forma que não há que se falar na existência de omissão de receitas.*

*As alegações da fiscalização são incoerentes, uma vez que não pode existir omissão de receitas se a integralidade da receita a ser apropriada no mês foi efetivamente reconhecida.*

*A política de reconhecimento de receitas pelo embarque não foi adotada para eventual economia fiscal, mas sim para manter a escrita contábil e o recolhimento de tributos em linha com a regulamentação aplicável, com majoração de custos e antecipação no recolhimento de tributos.*

*Não é cabível a presunção de que houve transferência de um suposto passivo da empresa antecessora, uma vez que:*

- o. a emissão de notas fiscais no momento do desembarque se deu em razão do cotejo com os relatórios gerenciais/operacionais dos clientes que desembarcaram no mês (e não a partir do saldo de contratos supostamente não tributados pela empresa antecessora);*
- o. a contabilidade é uma ciência exata e não comporta presunções, de forma que a empresa possui a titularidade exclusiva dos ativos e passivos transferidos na cessão efetuada pela empresa antecessora;*
- o. a presunção de omissão de receitas pode ser aplicada apenas nas hipóteses expressamente previstas em lei.*

*Na remota hipótese da autuação fiscal ser mantida, a base de cálculo do PIS e da Cofins deveria ser reduzida para abranger apenas a receita de intermediação e não a integralidade dos valores recebidos de seus clientes.*

*Ainda na remota hipótese de a autuação fiscal ser mantida, com o tácito reconhecimento por parte das autoridades fiscais de que a receita bruta deve ser reconhecida no momento do desembarque, o valor da exigência fiscal deve ser reduzido da multa e dos juros em razão do ajuste de R\$ 17.696.946,00 (efetuado no mês de dezembro de 2009) e das diferenças temporais em razão da antecipação no pagamento de tributos.*

*No caso em discussão, a fiscalização não comprovou de forma alguma a suposta fraude ou conluio apontados no termo de verificação fiscal, de forma que a aplicação da multa agravada de 150% é indevida.*

*Por fim, a multa aplicável é abusiva, e a taxa Selic não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.*

*A requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a improcedência do auto de infração, bem como o equívoco cometido pela autoridade fiscal ao interpretar os fatos e o direito a eles aplicável.*

*A requerente pleiteia o acolhimento da impugnação, o cancelamento do auto de infração e o arquivamento do presente processo administrativo.*

*Protesta-se ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material, que orienta o processo administrativo fiscal.*

**Do Recurso Voluntário de DANIEL BRAGA STERENBERG e FERNANDO CÉSAR DANTAS PORFÍRIO BORGES:**

*A impugnação é tempestiva.*

*O requerente ocupava, em 31/12/2009, a diretoria executiva da CVC Brasil.  
Como o requerente foi incluído como responsável solidário, ele tem plena legitimidade para impugnar tanto essa inclusão como o próprio lançamento tributário.  
O termo de sujeição passivo é nulo em razão da incompetência das autoridades fiscais para a inclusão do requerente como sujeito passivo solidário.  
Inexiste a sujeição passiva solidária do requerente.  
Inexistiram atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o que afasta a aplicabilidade do art. 135, III, do CTN.  
Caso isso tivesse ocorrido, estar-se-ia diante de hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva do requerente, de forma que fiscalização nem teria lavrado auto de infração contra a CVC Brasil, pois a empresa não seria responsável pelo crédito tributário.  
O requerente ainda não exercia qualquer influência ou gestão na CVC Brasil à época dos fatos geradores que ocasionaram a presente exigência, o que também impossibilita a aplicação do art. 135, III, do CTN.  
O requerente foi eleito para ocupar o cargo de diretor vice-presidente da CVC Brasil em reunião do conselho de administração realizada no dia 23/12/2009.  
No balanço de abertura, a CVC Brasil escriturou e relacionou os ativos e passivos transferidos no momento da cessão dos créditos.  
Não é possível a atribuição de responsabilidade pessoal com base em descumprimento de obrigações acessórias.  
A multa de 150% foi imputada com base em mera presunção, já que, nas palavras do agente fiscal, era inviável a sua comprovação.  
Tanto a CVC Brasil foi transparente e agiu com boa-fé que a própria fiscalização admite que a suposta omissão de receitas estaria exaustivamente comprovada por documentos, relatórios, demonstrativos e pela sua própria contabilidade.  
No caso da CVC Brasil, a suposta irregularidade cometida tem origem na receita supostamente omitida, tomando-se por base as notas fiscais devidamente escrituradas no seu livro para fins de pagamento do ISS.  
No máximo, tem-se puro e simples inadimplemento de obrigação tributária.  
Inexiste dolo, fraude, sonegação ou conluio no caso, o que afasta a possibilidade de aplicação da multa de 150% e, conseqüentemente, determina o afastamento da sujeição passiva do requerente.  
Mesmo na hipótese em que a multa de 150% seja mantida contra a CVC Brasil, o termo de sujeição passiva deve ser cancelado  
Diante do princípio da pessoalidade da pena, a cobrança da multa, por conta de ato supostamente cometido por omissão de outra pessoa, é improcedente e deve ser afastada.  
Assim sendo, preliminarmente, o requerente pleiteia o acolhimento da impugnação e o cancelamento do termo de sujeição passiva.  
Caso se entenda que o requerente pode ser incluído como sujeito passivo solidário, requer-se sejam estendidos à sua impugnação todos os argumentos de mérito trazidos na impugnação apresentada pela CVC Brasil.  
No último caso, requerem-se o cancelamento do auto de infração e o arquivamento do processo administrativo.  
O requerente pede o julgamento de sua impugnação em conjunto com a da CVC Brasil.  
Protesta-se pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material, que orienta o processo administrativo fiscal.*

O Recurso Voluntário apresentado por GUILHERME DE JESUS PAULUS (fls. 2864/96) reiterou os termos dos recursos interpostos pelos sujeitos passivos coobrigados e pelo principal, aduzindo a mais, o fato de ser competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional a inclusão dos responsáveis tributários no polo passivo da obrigação, que somente deverá ser realizada em fase de cobrança executiva.

Ademais, aduzem que a função por eles exercida, qual seja a de Diretores Executivos, enquanto participantes do Conselho de Administração, não possui poder diretivo, pelo que, não podem incorrer em nenhuma das condutas descritas pelos artigos 134 e 135 do CTN, conforme bem disciplina o art. 142 das Leis das S/A.

Saliente-se que a pessoa jurídica excluída do polo passivo BTG FUNDO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, colacionou aos autos, petição (fls. 2.960/68) defendendo-se sobre possíveis reconsiderações advindas da análise do Recurso de Ofício, pelo que expõe, exatamente, todos o pontos mencionados nos recursos interpostos pelos sujeitos passivos coobrigados, ora citados.

É como relato.

## Voto

Conselheira Talita Pimenta Félix

**CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A**, empresa que se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e itinerários no Brasil e exterior, recorre do Acórdão n. 02-63.600 proferido pela 3ª Turma da DRJ/BHE que, por UNANIMIDADE de votos, julgou IMPROCEDENTE a Impugnação da contribuinte, indeferiu o pedido de juntada posterior de documentos, rejeitou a nulidade alegada e, ao final, manteve integralmente o crédito tributário.

O presente processo administrativo (10805.722022/2014-26) diz respeito aos Autos de Infração lavrados em 18/07/2014, referente a exigência de valores a título de IRPJ, CSL, PIS E COFINS, acrescidos de multa agravada (150%) e juros (SELIC), referente à suposta receita omitida no mês de dezembro de 2009.

Os recursos apresentados são todos tempestivos, motivo pelo qual os conheço.

Os autos chegam à apreciação da Turma Julgadora para análise do item 1 (omissão de receitas relativas a contratos/recibos firmados com clientes, com embarque até 30/11/09 e desembarque em dezembro de 2009), item 9 (multa qualificada) e 10 (solidariedade devido à responsabilidade por infração) do TVF.

Durante a fase fiscalizatória, por intermédio de uma série de intimações, a contribuinte foi solicitada a esclarecer dúvidas da fiscalização quanto à sua escrita contábil relativa ao mês de dezembro de 2009. Deste modo, os fatos a seguir narrados decorrem da troca de informações entre ambas.

Pois bem. A contribuinte informa que iniciou suas atividades exatamente no mês objeto desta autuação, dezembro de 2009, em sucessão à OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS CVC TUR LTDA (CVC TUR). Revela que neste mês, por equívoco de seu departamento contábil, emitiu 10.969 notas fiscais de intermediação de vendas de passagens aéreas, cujo critério de reconhecimento de receitas pautou-se pela data de desembarque dos passageiros. Conforme se infere do TVF:

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

No entanto, logo que verificado o equívoco, a contabilidade foi retificada, gerando uma receita de R\$ 17.696.946,16, o que ocasionou apuração e recolhimento dos tributos federais e do ISSQN.

Por tal motivo, a fiscalização haveria entendido que as receitas oriundas destas notas fiscais não constaram no demonstrativo extra contábil apresentado pela contribuinte. De sorte que a receita de intermediação bruta de R\$ 50.888.080,00 apurado por

esta, sem a inclusão das 10.969 notas, deveria ser alterada para R\$ 79.035.483,00, ocasionando uma diferença de R\$ 28.147.403,00. Esta, advinda da inclusão das receitas das tais notas fiscais.

No TIF 06, o sujeito passivo informa uma receita de intermediação bruta oferecida à tributação no valor de R\$ 52.395.785,00, valor respaldado pela fiscalização ao recalcula-lo no TIF 24.

No mês em apreço, emitiu notas fiscais de serviços, com base em estimativa respaldada em margem histórica, que totalizou R\$ 34.687.253,06, montante correspondente às comissões na venda de excursões e bilhetes aéreos.

Subtraindo este valor (34.687.253,06) da receita de intermediação bruta apurada pelo sujeito passivo (R\$ 50.888.080,00), tem-se montante (R\$ 16.200.826,94) menor que os R\$ 17.696.946,00 (recálculo da emissão das 10.969 notas fiscais), o qual foi contabilizado como “resíduo a maior”.

Inicialmente intui-se que a contribuinte haveria apurado numerário superior ao devido. Posteriormente (em resposta ao TIF 23), com a inclusão de duas novas rubricas, a contribuinte apura novo valor de receita de intermediação bruta (R\$ 51.807.567,00). Ainda assim, quantia menor do que a levada à tributação, segundo informa o sujeito passivo, já que havia encontrado receita bruta tributável de R\$ 52.395.785,00, cuja diferença é de R\$ 588.218,00.

Ao ser questionada sobre o porquê de não proceder à inclusão do montante relativo à diferença apurada, após a retificação da contabilidade (R\$ 17.696.946,16), na quantia da receita de intermediação bruta encontrada pela fiscalização (R\$28.147.403,00), a contribuinte (04/06/2014) aduz que tal retificação não gerou efeitos contábeis ou fiscais no mês de dez/09.

De acordo com suas palavras, as 10.969 notas fiscais dizem respeito a contratos embarcados até o mês anterior, de modo que as receitas dele advindas não poderiam impactar a contabilidade de dezembro. Tendo em vista que, desde o início de suas atividades, reconhece as receitas de intermediação pelo critério do embarque dos passageiros.

Antes de passar à análise do caso concreto, imprescindível o estabelecimento de algumas premissas relacionadas ao direito que se discute: o critério utilizado para reconhecer a receita e a sujeição passiva tributária.

E neste passo nota-se que o deslinde deste processo administrativo demanda a resposta a duas questões: *primeira*, se ocorreu o fato jurídico tributário conforme apontado pela fiscalização (reconhecimento da receita de forma equivocada) ? *Segunda*, em sendo positiva a resposta, se os elementos que integram a obrigação tributária foram corretamente delineados pela Autoridade Fiscal? Ambas são relevantes ao posicionamento que ora segue.

### ***Do Momento do Reconhecimento da Receita***

Primeiramente é forçoso reconhecer que o Direito Tributário é um direito de sobreposição, devendo, portanto, observar os institutos presentes no ordenamento jurídico para sua operacionalização, conforme é possível visualizar ante o enunciado no art. 110 do CTN:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Neste sentido, a definição de *receita* deve ser retirada da Ciência Contábil, por intermédio da publicação emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC R1) nº 00, itens 4.29 a 4.32, donde se observa que:

*4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.*

*4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual. (Sem grifo no original)*

Renato Henrique Gurgel Mota e Jorge Katsumi Niyama, (MOTA, Renato Henrique Gurgel Mota. NIYAMA, Jorge Katsumi. Reconhecimento de Receitas nos contratos de construção imobiliária: Um estudo do exposure draft ED/2010/6 – Receita de Contratos com clientes. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p.89/103, 2012), entendem que a relevância da receita para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações financeiras explica-se pelo fato dessa rubrica ser determinante para a formação do lucro. Este, dado imprescindível à configuração da base tributável.

E em se tratando da escrituração das entidades, pessoas jurídicas, o regime de competência é “universalmente adotado, aceito e recomendado pela Teoria da Contabilidade e também pelo Imposto de Renda. Evidenciando o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa” (MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, p. 86, 2015). O regime de competência é adotado em oposição ao “regime de caixa”, cujo instrumento de apuração de resultado, é uma forma simplificada de contabilidade, aplicado basicamente às microempresas ou às entidades sem fins lucrativos (...).

É o que se verifica mediante o enunciado prescrito no art. 177 da Lei das S/A:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (Sem grifos no original)*

De acordo com este artigo, nota-se que a legislação tributária deve estar atenta aos critérios e conceitos adotados pela Contabilidade, dentre os quais impõe a adoção do regime de competência para a escrituração da entidade.

Acerca do *regime de competência*, José Carlos Marion<sup>2</sup>:

*Regime de competência é uma forma de fazer contabilidade. [...] a Receita é reconhecida pelo período contábil em que foi gerada. O fato gerador, normalmente, é identificado quando os bens e serviços são transferidos aos compradores e, troca de dinheiro (receita a vista), de direitos a receber (receita a prazo), ou ainda outro item do ativo (permuta). (...)*

*Resumindo: Em primeiro lugar, define-se o momento do reconhecimento da Receita (Princípio da realização da Receita); em segundo lugar, o período – exercício social – a que essa receita pertence (Regime de Competência); em terceiro lugar, associamos todas as despesas sacrificadas, no período, com a Receita Reconhecida, e apuramos o resultado (Princípio da Confrontação das Despesas). (Sem grifo no original)*

Assim, adotado tal regime, faz-se necessário precisar o momento adequado para seu reconhecimento. E em atenção aos critérios contábeis, é imprescindível observar o elencado pelo CPC 00, cujo enunciado informa que:

*A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga). (Sem grifo no original).*

Desta forma, vê-se que a receita deve ser reconhecida no momento em que se verifique a segurança e a confiabilidade de sua ocorrência.

Compreendida e conhecida a *receita*, a mesma há que ser reconhecida na demonstração contábil. Por *reconhecimento* o CPC 00, itens 4.37 a 4.39, estabelece que:

*4.37. Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. (...)*

*4.38. Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:*

*(a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e*

*(b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade. (A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro). (Sem grifo no original)*

Pois bem. No caso em tela, o cerne da discussão travada nos autos funda-se no fato de saber em qual momento deve ser reconhecida a receita com a emissão de bilhetes aéreos, se no momento do embarque ou do desembarque dos passageiros.

<sup>2</sup> MARION, Contabilidade Empresarial, 7ª3

Nestes termos, poder-se-ia imaginar, pelo menos, 03 (três) momentos hábeis ao reconhecimento de tal receita, sendo eles o *tempo*: (a) da venda do bilhete, aqui, supondo transcorrer determinado lapso temporal entre a emissão e a viagem do passageiro; (b) do embarque; e (c) do desembarque. Delimitadas as possibilidades relativas ao momento de lançamento da receita, tem-se que, também, com suporte no item 4.38 do CPC 00 R1, o elemento deverá ser registrado quando a informação for confiável, entendendo-se esta como completa, neutra e livre de erro.

Com fulcro nestes pressupostos, em se tratando de passagens aéreas, podemos afirmar ocorrer tal segurança a partir do momento em que o passageiro, efetivamente, embarca na aeronave, pelo que deve-se adotar tal critério para seu reconhecimento. Situação em que, de plano, afasta-se o momento da venda do bilhete, já que em tal momento ainda não há confiança na informação, podendo ocorrer cancelamento ou alteração da viagem; quanto ao desembarque, tem-se que é momento que suplanta a segurança necessária ao registro da receita.

Todavia, o que pode se visualizar nos autos é que o critério adotado pela CVC TOUR era o “momento do desembarque”, permanecendo sua utilização até o momento em que fora firmado o *contrato de cessão de ativos e passivos*, onde a empresa cessionária, CVC S/A, ora Recorrente, passou a adotar, a partir do mês de dezembro de 2009 (data de início de suas atividades), o critério tido por correto, por esta Conselheira, qual seja, o momento do embarque.

Adotado referido critério pela Recorrente, a fiscalização percebeu uma lacuna entre os desembarques ocorridos até novembro de 2009 e os embarques ocorridos a partir de 01 de dezembro de 2009, de modo que, mediante o confronto de seus relatórios, verificou a existência de suposta omissão de receitas no valor de R\$ 17.696.946,00.

Ocorre que, consoante elencado acima, a receita deverá ser reconhecida no momento em que for possível aferir, com segurança, a ocorrência do evento contratado pelo passageiro, sendo este, o tempo do embarque. Assim, percebe-se que o valor tributável omitido é relativo aos embarques ocorridos até novembro de 2009, período este em que deveria ter ocorrido referido reconhecimento das receitas auferidas.

### ***Da Sujeição Passiva Tributária***

Antes de adentrar na análise do caso concreto é necessário realizar certa digressão acerca da sujeição passiva tributária, pelo que passo a expor.

O tema aludido é de suma importância, visto que a incorreta identificação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária poderá acarretar a desconstituição dos Autos de Infração lavrados, senão, vejamos o Decreto 70.235/72 que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Depreende-se do art. 7º, inciso I, do diploma legal supracitado que, o procedimento fiscal terá início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, havendo a errônea identificação do sujeito passivo, inválida será a referida autuação. Neste mesmo sentido, corrobora o art. 10, inciso I, do mesmo Decreto que afirma: “O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação, e conterá **obrigatoriamente: I- a**

**qualificação do autuado**”, não restando dúvidas que qualificação incorreta do sujeito passivo acarreta erro no apontamento da sujeição passiva.

Ressalte-se o esclarecido por Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Fundamentos Jurídicos da Incidência*<sup>3</sup>:

*Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeitos de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. Este elemento do vínculo ganha foros de determinação, igualmente, com o procedimento subsuntivo que a ocorrência do fato propicia. A identificação desse critério pessoal do antecedente é fundamental para a precisa construção do consequente da norma impositiva de imposto, mais especificadamente, para a determinação do sujeito de direito (sujeito passivo) que terá a obrigação de entregar certa quantia em dinheiro ao Estado. (Sem grifo no original)*

Sobre a sujeição passiva, ainda que notório, vale registrar os termos linguísticos utilizados pelo Diploma Tributário Nacional para se referir aos sujeitos passivos, especificamente, ao contribuinte, uma vez que a responsabilidade não é tema que interessa aos autos, segue:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (Sem grifo no original)*

E, segundo interpretação de Maria Rita Ferragut, com a qual comungo: (p. 29/30, 2005, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002) Continua a autora, “a maior parte da doutrina não concorda com o entendimento ora exposto. Dentre diversos autores, tomemos como exemplo Renato Lopes Becho (op. cit., p. 85): ‘Por contribuintes temos as pessoas que realizam a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária.’ O autor, adiante, classifica os contribuintes em sujeitos passivos constitucionais e sujeitos passivos legais.”

*Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. (Sem grifo no original)*

Antes de prosseguir, registro que neste momento utilizo a expressão *fato jurídico tributário* como sinônimo de *fato gerador*. Assim, adotando-se a premissa de que o sujeito passivo (contribuinte) é aquele que mantém relação, pessoal e direta, com a situação que configura o fato jurídico tributário, torna-se de insdispensável a adequada delimitação deste fato.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, 8 Edição, pág. 220/221.

Vale salientar que esse rol é taxativo, e acaso o auto de infração traga um sujeito passivo diferente daquele que praticou a materialidade tributária, e/ou aquele a quem a lei atribua responsabilidade, comprometida estará a relação jurídico-tributária instaurada pela formalização do respectivo crédito. Este o ponto que se levanta: a imputação do cometimento da infração tributária pela Recorrente (CVC S/A).

De modo a evitar o inadequado desvirtuamento no processo de subsunção do fato à norma - cuja consequência é a constituição da norma individual e concreta denominada lançamento tributário, veículo que constitui a relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e passivo - torna-se imperiosa a observância das provas. Isso porque, segundo explica Karem Jureidini Dias (DIAS, Karem Jureidini. Fato Tributário: revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146 e ss)

*Para o reconhecimento jurídico dos eventos ocorridos no mundo, o operador do direito deve partir dos elementos que compõem o fato em sentido lato e verificar se o conjunto desses elementos se subsume a um determinado conceito, sendo certo que esse conceito pode estar veiculado em qualquer texto.*

(...)

*A compatibilização entre o conceito do fato imponível e o fato jurídico tributário torna exigível ou não o cumprimento da conduta prescrita. Não é difícil verificar a multiplicidade de interpretações que se pode atribuir para uma mesma situação (fato concreto), principalmente quando o operador do direito tem que conjugar os conceitos do regime jurídico pertinentes à materialidade colhida para a tributação, com o conceito do fato imponível, aferido pelas feições que lhe são atribuídas pela norma jurídica. (Sem grifo no original)*

No caso dos autos, a descrição fática demonstra, claramente, que adotando-se o critério de reconhecimento das receitas quando do momento do embarque dos passageiros, as receitas tidas por omitidas decorrem de ato praticado *pela* CVC TOUR, e não *pela* CVC SA, ora Recorrente. De tal modo que não ocorreu a adequada subsunção dos elementos do fato ao conceito jurídico-tributário de contribuinte.

Desta forma, havendo a ocorrência de erro no apontamento do critério pessoal, pode-se, categoricamente, afirmar que deve ser reconhecida a improcedência do auto de infração. Se for o caso, podendo a fiscalização proceder à lavratura de novo lançamento, desde que não decorrido o prazo decadencial.

Neste caso, o erro é da categoria do *erro de fato*, cuja conceituação aponta para o dado de que a relação jurídico-tributária não foi corretamente instaurada. Isto é, foi demonstrado por meio de uma releitura dos enunciados probatórios que os elementos constitutivos da formalização, neste caso, do crédito (fato jurídico), são distintos daqueles que ocorreram quando do evento. Isto porque, tal instituto se relaciona às provas, e através delas pode ser facilmente verificado. Segundo lições de Aurora Tomazini de Carvalho: p. 573, 4ª ed

*Considerando o processo de aplicação do direito, mas especificamente seu aspecto pragmático, tanto o erro de fato, quanto o de direito são equívocos de interpretação. No erro de fato, o aplicador confunde-se na construção do sentido dos suportes físicos probatórios constantes do processo. No erro de direito ele se engana na construção da norma jurídica geral e abstrata, ou seja, o equívoco ocorre na interpretação dos textos jurídico-positivos. Por tratarem de problemas na interpretação, os erros de fato e de direito só são possíveis de serem constatados depois da produção da norma individual e concreta, quando as interpretações do*

---

*fato e do direito são positivadas, ou seja, tornam-se autênticas.* (Sem grifo no original)

Neste íterim, Paulo de Barros Carvalho esclarece que o “(...) *Erro de Fato* seria um problema de utilização inadequada das técnicas linguísticas de certificação do evento (fático), verificado quando o enunciado factual não corresponde às provas produzidas”. (...) sendo o erro de direito, portanto, apenas, erro na aplicação do direito, ou seja, na subsunção da norma ao fato.

Pois bem, feitas tais considerações cabe perquirir: a quem incumbe o pagamento da exação, tendo em vista que a mudança de titularidade das atividades referidas no TVF, a partir de novembro/2009? Eis a aqui a grande questão.

Assim, adotando-a premissa de que em novembro de 2009 a Recorrente ainda não havia iniciado suas atividades, sendo a CVC TOUR, ainda, a responsável pelo reconhecimento das receitas das viagens embarcadas até esta data, e, conseqüentemente, obrigada a realizar o recolhimento dos tributos, por tal razão deve ser tida como a – correta - contribuinte da exação imposta, a qual deveria figurar no pólo passivo destes Autos de Infração.

Deste modo, verifica-se que parece haver caminhado bem a fiscalização – até determinado momento – porém, pecou no momento de constituir a relação jurídico-tributária em desfavor do sujeito passivo CVC SA. Ou seja, na hora de apontar aquele que (efetivamente) praticou a conduta, elegeu sujeito diverso do que *realizou* o ato omissivo.

Nesta tônica, consoante exposto em linhas pretéritas, o reconhecimento das receitas, oriunda da venda de bilhetes aéreos, deve dar-se no momento do embarque dos passageiros, a qual se verificou em momento anterior ao início das atividades da Recorrente, de modo que a fiscalização incorreu em erro na identificação do sujeito passivo, o que termina por invalidar os Autos de Infração ora debatidos

### CONCLUSÃO

*Ex positis*, conheço o recurso interposto pelas partes e voto pela procedência do Recurso Voluntário, a fim de desconstituir os Autos de Infração, em razão da incorreta imputação da sujeição passiva tributária.

É como voto.

Talita Pimenta Félix - Relatora

## Declaração de Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich

Em que pese o entendimento da maioria desta turma no que concerne aos fundamentos sobre a exoneração do crédito tributário imposto contra a recorrente, acompanhado pelas conclusões, em razão de motivação diversa para a crítica erguida contra o lançamento tributário na forma realizada.

O cerne da questão discutida é a tributação relativa dos valores pertinentes aos contratos discriminados como "NÃO DESEMBARCADOS", cujas Notas Fiscais foram efetivamente emitidas pela recorrente (em número de 10.969 NF) e a pertinente sujeição passiva. A recorrente argúi que o sujeito passivo da obrigação tributária é a empresa sucedida (CVC TUR), enquanto a fiscalização levou a tributação destes valores contra si (CVC BR), em razão de seis fatores, consoante depreende-se do Termo de Verificações Fiscal, *in verbis*:

"[...]

No entanto, sob o ponto de vista dos fatos ocorridos, verifica-se que houve, sim, a transferência desse passivo.

Do contrário, o sujeito passivo não teria

- a) - feito as afirmações que fez em resposta ao TIF 06, de 09/08/13;
- b) – tido acesso aos sistemas e registros eletrônicos que controlavam os recibos (contratos) relativos às 10.969 NFs questionadas;
- c) – emitido essas 10.969 NFs em seu nome;
- d) – registrado essas 10.969 NFs em seu Livro Fiscal;
- e) – feito o pagamento do ISS relativo a essas 10.969 NFs;
- e) – feito o registro contábil dessas 10.969 NFs, conforme já demonstrado neste termo; e
- f) – deduzido como custos (repasses a fornecedores, segundo o sujeito passivo) um número considerável de documentos relativos aos contratos (recibos) objeto das 10.969 NFs questionadas; relacionados no relatório apresentado em resposta ao TIF 21.

"[...]"

Primeiramente, há que se destacar, não existia previsão legal ou infra-legal para impor o critério de reconhecer a receita no presente caso, respeitado o regime de competência, sendo que a norma técnica CPC 30 somente foi divulgada em novembro 2012<sup>4</sup>,

---

<sup>4</sup> <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>

CPC 30 (R1) - Receitas

Data Aprovação: 19/10/2012

Data Divulgação: 08/11/2012

TERMO DE APROVAÇÃO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1)

Receitas

pelo que, entendo, as empresas poderiam eleger o melhor critério - embarque ou desembarque dos passageiros. Ainda que a eleição do desembarque não fosse, com certeza, a melhor escolha.

Mas a questão primordial, a meu ver, é que os atos de transferência de patrimônio entre empresas sucedida e sucessora só se aperfeiçoam juridicamente com o registro formal desta transferência, nos moldes estabelecidos nas normas de regência.

Dispõe, de forma cogente, e aqui a forma se confunde com a essência do ato jurídico, a Lei das S/A, sobre a cisão empresarial. A Lei nº 6.404 editada posteriormente ao Código Tributário Nacional, em 1976, com *status* de Lei Complementar tal qual o CTN, deve, nos conceitos de que trata, ser rigidamente observada, inclusive pela Administração Tributária:

#### *Cisão*

*Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.*

*§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações **relacionados no ato da cisão**; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.*

*§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.*

*§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).*

---

---

A Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) torna pública a aprovação pelos membros do CPC, de acordo com as disposições da Resolução CFC n.º 1.055/05 e alterações posteriores, do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) – Receitas. O Pronunciamento foi elaborado a partir do IAS 18 – Revenue (IASB), versão do BV 2012 e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB.

A aprovação do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) – Receitas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis está registrada na Ata da 76ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada no dia 19 de outubro de 2012. O Comitê recomenda que o Pronunciamento seja referendado pelas entidades reguladoras brasileiras, visando a sua adoção.

*Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

(grifos não pertencem ao original)

Destaco do Termo de Verificações Fiscal (e-fls. 1571) que constatou-se durante o procedimento fiscal que da cessão de ativos e passivos formalizada no ato de cessão exigido pela norma supra citada, em nenhum momento registrou-se a transferência dos referidos "Contratos não Desembarcados". Verifique-se:

"[...]"

Com efeito, não consta do balancete anexo ao contrato de cessão de ativos e passivos nenhuma conta com o nome "CONTRATOS NÃO DESEMBARCADOS" ou similar. E, também, mais duas contas redutoras de passivos, relativas aos respectivos "DESCONTO COMERCIAL" E "DESCONTO CORTESIA".

Conforme já dito anteriormente, se a CVC TUR não antecipou o reconhecimento da receita líquida de R\$27.227.916,00; correspondente às 10.969 NFs com recibos com data de desembarque em dez/09; **tal valor deveria estar registrado na relação de passivos transferidos, anexa ao contrato de cessão de ativos e passivos.**

O sujeito passivo, CVC Brasil, poderia argumentar que os contratos (recibos) objeto das 10.969 NFs com desembarque em dez/09 não constou do instrumento de cessão de ativos e passivos por decisão soberana das duas partes envolvidas: CVC TUR e CVC Brasil.

É fato, **sob o ponto de vista formal**, não consta do contrato de cessão de ativos e passivos o registro das obrigações relativas aos contratos (recibos) das 10.969 NFs com data de desembarque em dez/09.

(grifos no original)

Se não houve ato formal transferindo aquela parcela do patrimônio (*lato sensu*), não há que se considerar tal parcela transferida. Destarte, a fiscalização deveria ter erigido como sujeito passivo da obrigação tributária correspondente a estes fatos geradores, a empresa sucedida - CVC TUR, visto que tal acervo não foi juridicamente transferido à sucessora, por força da norma de regência das operações de cisão.

Além de tributar as referidas receitas na CVC TUR, caberia, ainda, glosar os custos respectivos aos contratos em tela, mencionados no item 'f' do Termo de Verificações (acima reproduzido), na recorrente (CVC BR), providência não mais possível de ser viabilizada em face da decadência operada.

Pelo exposto, voto em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich