ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10805.723698/2014-37

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

Processo nº	10805.723698/2014-37
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-004.818 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de outubro de 2017
Matéria	PIS/Pasep e Cofins
Recorrente	CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Lenisa R. Prado e José Renato P. de Deus que davam provimento integral e a Conselheira Sarah Maria L. de A.

Paes de Souza que dava provimento parcial para exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração lavrados para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep e Cofins, relativo ao ano-calendário de 2010, referente à valores não transitados pelo resultado decorrentes da venda de serviços turísticos na qualidade de operadora turística e não como agência de turismo.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se parte do relatório do voto do acórdão recorrido:

> *"Os lançamentos ocorreram face a infração de omissão de receitas sujeitas as contribuições, referentes aos valores dos contratos de vendas de produtos e serviços turísticos – pacotes, cruzeiros, hospedagens, passeios - que a CVC Brasil, na qualidade de operadora de turismo vendeu a seus clientes/passageiros nas respectivas datas dos lançamentos contábeis - "débitos" lançados na conta contábil* 112010001 - RECURSOS EM TRANSITO DE TERCEIROS -*, no ano de 2010, em seu nome, por sua conta e risco, e que nessa condição configuram-se como receita bruta da empresa.*
>
> *A impugnante, a seu turno, contesta as autuações alegando que esses valores não integram sua receita bruta, pois referem-se a valores repassados a terceiros, fornecedores de serviços turísticos e agências de turismo (lojas), os quais, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições.*
>
> *Inicialmente, discorre sobre as atividades que desenvolve. Explica que:*
>
> *□ é empresa brasileira que se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e itinerários no Brasil e no exterior; na condição de intermediadora de serviços turísticos, está sujeita ao recolhimento do ISS, e a sua atividade está prevista no item 9 da lista de serviços anexa à LC 116/2003;*

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

 atua por intermédio de agências filiais (lojas filiais) ou agências terceirizadas (lojas terceirizadas), com as quais firmou contratos de franquia empresarial, responsáveis pela comercialização de pacotes turísticos previamente estruturados ou serviços turísticos individuais prestados pelos fornecedores aos clientes/passageiros; as lojas filiais são detidas por outra empresa do grupo, denominada CVC Serviços Agência de Viagens Ltda. e, pois, representam pessoa jurídica diversa da requerente.

Com fundamento artigo 27 da Lei n° 11.771/2008 (Lei Geral do Turismo - LGT) e na Lei n° 12.974, de 15/05/2014, define no que consistem as "atividades de intermediação das agências de turismo", e a diferença existente entre "agência de viagens" e "agência de viagens e turismo". Conclui que, haja vista os conceitos previstos nas referidas leis, bem como na legislação anterior que tratava da matéria, dependendo da natureza e extensão da atividade específica desenvolvida, a agência poderá denominar-se "Agência de Turismo" ou "Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística". Aduz que, independentemente da denominação, a caracterização da espécie de serviço por ela realizado depende das atividades efetivamente realizadas: se a Agência de Viagens ou a Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística prestar determinados serviços de forma direta (e não por intermédio dos terceiros fornecedores), não restará configurada a atividade de intermediação; por outro lado, se a Agência de Viagens ou a Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística tiver como propósito a organização e oferecimento de serviços turísticos prestados por terceiros aos clientes/passageiros (passagens aéreas, hospedagem etc), estará realizando a atividade de intermediação de que trata a legislação do setor.

E, considerando os conceitos legais e os aspectos fáticos que expõe, a Requerente defende que fica evidente que é uma Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística que realiza a intermediação entre fornecedores e passageiros, pelas lojas filiais ou lojas terceirizadas, de serviços turísticos prestados por terceiros.

Alega que a Auditora Fiscal, entretanto, claramente confunde, ou busca confundir, os conceitos legais. Aduz que o "esforço realizado" pela fiscalização em "descaracterizar a Requerente como agência de turismo" e alegar que a Requerente realizaria a "revenda" de serviços turísticos se justifica para fundamentar a errônea premissa adotada para a lavratura da presente autuação, qual seja, de que os valores referentes aos repasses

aos fornecedores e as comissões às lojas seriam custos da Requerente e não receitas de terceiros. Alega que, entretanto, tal premissa estaria em total desconformidade com a legislação do Turismo por ela mencionada, pois, o fato de determinada agência ser denominada Operadora significa tão somente que, além de realizar a venda comissionada ou a intermediação de serviços turísticos, a agência também realiza o planejamento e organização das atividades relacionadas às viagens. Afirma que de forma alguma a denominação de "Operadora" significa que a agência presta/oferece ela própria serviços turísticos "em seu nome", como alega a Auditora Fiscal. Acrescenta que a circunstância de a Requerente também realizar atividades próprias de Operadora Turística (que nada tem a ver com a prestação direta de serviços turísticos) não afasta a sua caracterização como Agência de Viagem que tem como atividade principal a intermediação.

Considerando que a atividade que desenvolve é a de intermediação de serviços turísticos, defende a não incidência das contribuições sobre os valores repassados a terceiros, no caso, aos fornecedores de serviços turísticos e comissões repassadas às lojas.

Argumenta que tais contribuições incidirão, nos termos do art. 1º da Lei n° 9.718/1998, sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, que corresponde à sua receita bruta. Acrescenta que: o conceito jurídico de "receita" abarca apenas os valores que representam acréscimos patrimoniais efetivos e definitivos e que resultam diretamente da atividade econômica desenvolvida pela empresa; a legislação específica do turismo confirma que a receita da agência de turismo não pode abarcar a integralidade dos valores recebidos, mas apenas a verdadeira remuneração auferida pela atividade de intermediação; o preço do serviço de intermediação das agências de turismo é a comissão recebida dos fornecedores e/ou o valor agregado ao preço de custo desses fornecedores, e não o valor total dos ingressos.

Na sequência, aponta e contesta as premissas, identificadas segundo o seu entendimento, adotadas pela Fiscalização como segue.

Contesta a premissa do fiscal de que "a requerente não realiza atividade de intermediação de serviços turísticos, mas sim a compra e (re)venda de serviços turísticos em nome próprio" alegando: que o principal aspecto do negócio jurídico de compra e venda é a efetiva transferência de titularidade/propriedade sobre o bem em questão e na intermediação, o elemento da remuneração decorre da existência da prestação do serviço e não se verifica a transferência de titularidade/propriedade para a empresa que realiza a intermediação; que sua atividade consiste da "prestação de serviço de intermediação", já que "não compra passagens e hospedagens e as revende em seu nome, mas sim organiza, reserva e contrata os serviços turísticos prestados

pelos fornecedores e os oferece e comercializa aos clientes/passageiros".

Em relação ao fato de que de as notas fiscais e/ou faturas comerciais terem sido emitidas pelos fornecedores dos serviços turísticos (companhias aéreas, hotéis etc) em nome da requerente, alega que tal fato se deu por razões legais, estritamente operacionais e/ou alheias à sua vontade, e que não desnatura a essência da sua atividade de intermediação. Acrescenta que: as companhias aéreas não emitem notas fiscais contra os passageiros por expressa determinação legal; as faturas comerciais emitidas pelas companhias aéreas contra a requerente apenas formalizam os valores que deverão ser repassados por ela aos efetivos prestadores dos serviços de transporte aéreo usufruídos pelos clientes/passageiros; os bilhetes aéreos, que substituem as notas fiscais, são emitidos contra cada um dos passageiros, tomadores de tais serviços. E ainda que os valores a serem remetidos a terceiros são lançados em uma conta específica e transitória e são efetivamente transferidos aos verdadeiros titulares e que os documentos que suportam tal procedimento – contratos firmados com os passageiros, extratos bancários que atestam os valores recebidos e repassados aos fornecedores, faturas emitidas pelos fornecedores e notas fiscais emitidas com o valor da intermediação da requerente – foram apresentados na Fiscalização.

Quanto ao veto do art. 46 da Lei n° 11.771/2008, argumenta que este não é capaz de gerar obrigação tributária, ainda mais sobre valores que não podem ser configurados como receita.

Em relação às soluções de consulta mencionadas pelo autuante, a interessada, considerando que não fornece serviços turísticos diretamente, mas realiza a atividade de intermediação a eles relacionada, alega que o entendimento lá exarado demonstram que os procedimentos da requerente para a determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram absolutamente regulares.

Por fim, discorre sobre a orientação da jurisprudência a respeito da não tributação das receitas de terceiros relacionadas às Agências de Turismo.

Em relação à multa de ofício, suscita a impossibilidade da incidência mensal de juros Selic sobre a multa de ofício lançada. Alega que o artigo 61 da Lei 9.430/96 trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.

Requer o acolhimento integral da presente Impugnação e o imediato cancelamento da autuação. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários.

É o relatório.

A Quarta Turma da DRJ em Florianópolis proferiu o acórdão nº 07-37.081, com a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*
>
> *DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.*
>
> *As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam* inter partes.
>
> *JUROS DE MORA. CRÉDITO CONSTITUÍDO.*
>
> *Os juros de mora incidentes sobre o crédito tributário no momento de sua efetiva exigência não é matéria que componha a lide no âmbito do julgamento administrativo.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*
>
> *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, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*
>
> *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, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas na impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso voluntário atende aos demais pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A recorrente defende basicamente que atua como intermediadora na prestação de serviços turísticos em vista dos comandos legais das Leis nº 11.771/2008 e Lei nº 12.974/2014 e a impossibilidade de tributação de receitas repassadas a terceiros, por não se incorporarem de maneira positiva e definitiva ao patrimônio da empresa.

Inicialmente, salienta-se que as receitas da prestação de serviços das agências de viagem e agências de viagens e turismo estão excluídas do regime não-cumulativo das contribuições em razão do disposto no inciso XXIV do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 (aplicável ao PIS pelo artigo 15 da mesma lei), abaixo transcrito:

> *Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*
>
> *[...]*
>
> *XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.*

Assim, a recorrente é sujeita à apuração cumulativa das contribuições nos termos da Lei nº 9.718/98, especialmente o artigo 3º, sem o alargamento da base de cálculo considerado inconstitucional pelo STF, o que culminou na revogação de seu §1º pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a base de cálculo corresponde ao faturamento, entendido como a receita bruta a venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Primeiramente, quanto à possibilidade de repasse de receitas, ressalta-se a discordância em relação ao posicionamento da recorrente quanto à possibilidade de exclusão, genericamente, de tais repasses. Ocorre que o inciso III do §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 nunca foi regulamentado e foi revogado pela MP nº 2.158-35/2001, sendo norma de eficácia limitada, não produzindo efeitos quanto à possibilidade de exclusão. A matéria foi abordada no REsp 1.339.767, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, conforme decisão publicada em 02/08/2013, cuja ementa transcreve-se:

> *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §2º, III, DA LEI N.*

9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR A DIFERENÇA ENTRE AQUELE E O VALOR FIXADO PELA MONTADORA/FABRICANTE (MARGEM DE LUCRO).

1. O Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresso juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.

2. As empresas concessionárias de veículos, em relação aos veículos novos, devem recolher PIS e COFINS na forma dos arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98, ou seja, sobre a receita bruta/faturamento (compreendendo o valor da venda do veículo ao consumidor) e não sobre a diferença entre o valor de aquisição do veículo junto à fabricante concedente e o valor da venda ao consumidor (margem de lucro). Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no AREsp. n. 67.356/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 24.04.2012; REsp. n. 465.822/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006; REsp n. 382.680/SC, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 5.12.2005; AgRg no REsp n. 538.258/RS, Primeira Turma, relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 3.10.2005; REsp n. 739.201/RS, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 13.6.2005.

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 26 de junho de 2013.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

Transcreve-se, ainda, o excerto do voto condutor abaixo que assim decidiu:

"Também não socorre ao PARTICULAR o argumento de que artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 teria afastado a referida

tributação, pois sequer teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001.

A jurisprudência do STJ é pacífica nesse sentido. Transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO-APLICABILIDADE. SÚMULA 168/STJ. PRECEDENTES.

***1.** Agravo regimental contra decisão que negou seguimento a embargos de divergência.*

***2.** A embargante sustenta que "*a norma em apreço teve vigência e eficácia plena, independentemente de não ter sido editada a regulamentação administrativa".

***3.** No seio das Turmas integrantes da 1ª Seção, restou firmada posição no sentido de que "*se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000" *(AgRg no Ag 596818/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005).*

***4.** Conforme posicionamento exarado pelo colendo STF (MI nº 20/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 22/11/1996), as normas de eficácia limitada são aquelas que apresentam "*aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade".

***5.** Se o comando legal inserto no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP nº 1.991-18/2000. Não comete violação do art. 97, IV, do CTN o decisório que em decorrência desse fato não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.*

***6.** In casu, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência. Precedentes desta Corte Superior.*

> ***7.*** *Incidência do teor da Súmula 168/STJ:* "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".
>
> ***8.*** *Agravo regimental não-provido (AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006).*
>
> *TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO IMPUGNADO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. COFINS E PIS. RECOLHIMENTO SOBRE RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DA QUANTIA REPASSADA À MONTADORA. AGRAVO NÃO PROVIDO.*
>
> 1. *Apesar de oposto aos interesses recorrente, o aresto proferido pelo Tribunal* a quo *adotou fundamentação apropriada para a conclusão por ele alcançada. Ademais, não há confundir decisão contrária ao interesse da parte com a falta de pronunciamento do órgão julgador*
>
> 2. *É firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a empresa concessionária de veículos deve recolher COFINS e PIS sobre a receita bruta, incluída nesta a quantia repassada à montadora ou fabricante, e não apenas sobre sua margem de lucro.*
>
> 3. *Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp. n. 67.356/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 24.04.2012).*

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;

III - desembaraço de bagagens em viagens e excursões;

IV - locação de veículos;

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

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

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

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

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

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

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

§ 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:

"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;

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

III - 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 l980, 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:

I - 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;

II - 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 á 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 nº6.505/77, 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).

11. Essas duas situações produzem consequências jurídicas distintas no âmbito do Simples Nacional. No primeiro caso – intermediadora – a agência de turismo aufere 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.

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

13. 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.

14. 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).

15. 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[1] 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.

A verificação no caso concreto se se trata de intermediação ou de autuação em nome próprio dependerá das condições contratuais das operações em análise.

Assim, passa-se à análise da descrição dos fatos pela fiscalização. Pontue-se que um dos objetos sociais da recorrente disposto em seu artigo 3º do Estatuto Social é ***a* (i) *intermediação e a operação*** *de pacotes de viagens e turismo, assim como a prática de todas as atividades inerentes* ***às operações de turismo****, em conformidade com as disposições do Ministério do Turismo – MTUR e do Instituto Brasileiro de Turismo – EMBRATUR*; (ii) [...]

A fiscalização então intimou a recorrente a apresentar a segregação entre os valores de intermediação de negócios (atuação como agência de viagem) e os valores de vendas de pacotes de turismo, na condição de operadora turística e a apresentar os contratos relativos a cada operação. A recorrente apresentou apenas dois contratos, com as companhias TAM e VRG, sendo o primeiro relativo a venda de bilhetes aéreos vinculados a pacotes turísticos e o segundo referente a fretamento de aeronave.

As cláusulas do contrato com a TAM estipulam que a CVC adquirirá os bilhetes da TAM em condições comerciais estabelecidas no ANEXO (anexo este não apresentado à fiscalização), especificando que as tarifas aplicáveis ao acordo não permitem comissões ou incentivos, que os bilhetes emitidos fora das condições do ANEXO deverão ser pagos como uma venda normal, dentre outras. Constata-se que o ANEXO que contém as

[1] 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.

condições comerciais, especialmente a forma de pagamento dos bilhetes não foi apresentado à fiscalização.

Já o contrato com a VRG refere-se a um fretamento de aeronave, estipulando que o preço total dos voos fretados é o descrito no ANEXO A, no qual a recorrente se responsabiliza pelo pagamento dos valores acordados (bilhetes e taxas de embarque), pela apresentação dos passageiros na hora e da forma contratada, que a CVC arcará com o valor integral do voo, ainda que não compareçam todos os passageiros, que a CVC arcará com multa em razão do cancelamento de voos, sob certas condições. No ANEXO A, constam as condições para o trecho GRU-BPS-GRU com saídas e retornos aos sábados, a um custo fixo por voo.

Verifica-se que as características dos únicos contratos apresentados com as companhias aéreas denotam tratar de relações comerciais entre a CVC e as referidas companhias, não existindo vínculo negocial entre estas e os clientes da CVC, no que se refere à aquisição dos bilhetes de passagem. Não há qualquer intermediação, seja por comissão, seja por cobrança de adicional, presente nestes documentos juntados aos autos.

Ressalta-se que também não foi apresentado contrato entre a CVC e a Cia Webjet, embora foram escriturados valores de pacotes com repasse a esta companhia.

Concernente aos meios de hospedagem, não foram apresentados contratos que indicassem a existência de intermediação, seja por comissão, seja por cobrança de adicional sobre os valores contratados.

Relativamente à escrituração dos valores de receita, a recorrente apresentou quatro casos práticos, nos quais as notas fiscais emitidas pela CVC correspondem apenas ao que se denominou "comissões" e representam valores resultantes do preço total acordado, mediante "recibo", diminuído dos custos dos principais fornecedores envolvidos nas operações, com base em rateios demonstrados em sistemas internos da recorrente.

Assim, o valor total do recibo era contabilizado em Recursos em Trânsito de Terceiros (conta de ativo) contra Contratos Não Embarcados (conta de passivo). Na data do embarque ou hospedagem, o valor líquido era objeto de emissão de nota fiscal e contabilizado em conta de receita.

Por outro lado, a fiscalização, diante da falta de documentação, efetuou pesquisas no próprio *site* da recorrente, identificando situações que corroboravam o entendimento de que as operações foram contratadas com os fornecedores não como intermediação, mas em conta própria da CVC. A respeito destacam-se os seguintes trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal:

> 1. Relações com a Webjet: trecho extraído no endereço eletrônico *http://pt.m.wikipedia.org/wiki/WebJet_Linhas_A%C3%A9reas:*
>
> *"A CVC, maior operadora de pacotes turísticos do país, deu um passo concreto para ter voos próprios ao comprar a companhia aérea WebJet poro cerca de R$ 45 milhões. A operadora quis reduzir sua dependência por voos das companhias aéreas regulares. A Holding CVC fechou a aquisição de 100% das ações da WebJet em 25 de junho de 2007. Até então, a companhia aérea era controlada pelos empresários Jacob*

Barata Filho e Wagner Abrahão, cada um com 32,5% e 46,3% das ações, respectivamente, e por um fundo capitaneado por Mauro Molchansky, que detinha o restante do capital. A operadora de viagens negou tanto a compra da WebJet quanto o interesse de adquirir a empresa. ***Ela confirmou apenas ter fechado um acordo para fretar os aviões da companhia aérea no período em que eles ficavam ociosos****. No entanto, fontes do mercado, incluindo pessoas ligadas à WebJet, confirmaram a aquisição."* *(grifo nosso)*

2. *Site* oficial da CVC: http://www.cvc.com.br/institucional/nossahistoria.aspx

LINHA DO TEMPO

1972 - Nascimento da Agência de Viagens CVC

……

1989 - A CVC comprou 100 mil passagens aéreas da Vasp A CVC comprou 100 mil passagens aéreas da Vasp. Esse volume representava 50% de todo o movimento mensal da companhia aérea. O empreendedorismo da operadora foi noticiado até pela imprensa internacional como case de marketing. Esse acontecimento foi o impulso para, anos mais tarde, a CVC fosse pioneira no fretamento de aeronaves inteiras para a formatação de pacotes para viagens de lazer.

1992 - A CVC começou a fretar aviões para uso exclusivo de seus passageiros. As primeiras viagens foram para Maceió, Natal, Porto Seguro, Serra Gaúcha e para a Pousada do Rio Quente em Boeings 737-500 ou 737- 300.

……

2005 - CVC anuncia o fretamento de cinco transatlânticos para a temporada de navios no Brasil, parceria com a South African Airways | Janeiro de 2005 | A comprovação de que os cruzeiros caíram definitivamente no gosto dos brasileiros: a CVC anunciara o fretamento de cinco transatlânticos para a temporada de navios no Brasil. Foi quando a operadora estreou a bordo o conceito do "tudo incluído", uma comodidade e uma economia a mais ao passageiro. Naquele ano, vieram com a CVC para o Brasil, os navios Blue Dream, Grand Voyager, Mistral, Pacific e Sky Wonder. ... As viagens internacionais também começam a ganhar novidades!

...

| Agosto de 2005 | A CVC e a companhia aérea South African Airways iniciam parceria inédita para criar programas de viagem para a África do Sul com preços promocionais, bloqueios aéreos e roteiros, acompanhamento de guias de turismo que falam português e visitas por Cape Town, Johannesburgo, Pilanesberg, Sun City e Ilha Maurício. Este conceito de viagem ganharia força nos anos seguintes, com o programa CVC

> *conhecido hoje como "Mundo para Brasileiros", que conta com roteiros exclusivos para brasileiros, hotelaria deprimeira linha e assistência completa CVC. Hoje já são mais de 100 diferentes roteiros de viagens pelo mundo.*

Informou, ainda, a fiscalização que *"Não houve apresentação de quaisquer documentos ou esclarecimentos que permitissem comprovação de vendas de livre escolha de passagens de voos regulares, estadias em hotéis, vendas de cabines em cruzeiros ou quaisquer outros produtos independentes, efetuadas pela CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S A, que não fossem vendas de produtos em seu nome e por sua conta."*

A fiscalização ainda constatou que a recorrente atuava como intermediadora na venda de passagens aéreas de rotas comerciais de livre escolha pelo portal de serviços na internet e que, apesar de falta de esclarecimentos por parte da recorrente, estas receitas foram escrituradas na conta 31101002- COMISSÃO NA VENDA DE BILHETES AÉREOS. Nestas operações, os clientes faziam os pagamentos diretamente à companhia aérea e a companhia fazia o pagamento da comissão à CVC, não havendo a situação de repasse, nem contabilização na conta 112010001 - RECURSOS EM TRÂNSITO DE TERCEIROS.

Conclui-se, destarte, pela análise dos documentos apresentados e pela falta de quaisquer outros documentos que indiquem a existência de contratos de intermediação, que os valores contabilizados na conta patrimonial 112010001 - Recursos em Trânsito de Terceiros (diminuídos de ajustes efetuados pela própria recorrente) são decorrentes de vendas de produtos turísticos e serviços turísticos em nome próprio, na qualidade de operadora turística, configurando receita tributável nos termos da Lei nº 9.718/98 e que os repasses efetuados são custos das operações, cuja exclusão carece de previsão legal.

Neste sentido, cita-se Acórdão nº 3101001.747, de 14/10/2014, cuja ementa transcreve-se:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004*
>
> *AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*
>
> *A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos.*
>
> *Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/07/2004 a 31/12/2004*

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

Por fim, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

> *EMENTA*
>
> *TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*
>
> *1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
>
> *2. Recurso especial provido.*
>
> *ACÓRDÃO*

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 1º de setembro de 2009(data do julgamento).

Transcreve-se, ainda, excerto do voto condutor, esclarecedor da questão:

"Da sistemática instituída pelo art. 113, caput *e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.*

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

*Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "*havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos *" (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546).*

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

***Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.(grifos não originais)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos.

(...)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

> *A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.*
>
> ***Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.*** *(grifos não originais)*
>
> *Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006).*
>
> *Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial*

Na mesma direção, ensina Hugo de Brito Machado[2]:

> *"A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo, antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura do auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora, , em conseqüência, do início da incidência de juros de mora correspondentes"*

Infere-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

[2] MACHADO, Hugo de Brito. Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set/2010, apud PAULSEN, Leandro. Direto Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 14º ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE: 2012.

> *"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."*

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

> *"Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se,* mutatis mutandis, *a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.*
>
> *Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias."(REsp 879.844/MG)*

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

> *Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*
>
> *Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1° de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*
>
> *I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*
>
> .....
>
> ***§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)*** *(grifei)*
>
> *Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo*

inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais.
Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:
a) se autorizado em até quinze prestações:
a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;
a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:
b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo.(Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1° de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1° A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3° Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3° do art. 5°, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84. .....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) *(grifei)*

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1° de janeiro de 1997*. (grifei)*

§ 1° A partir de 1° de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2° Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1° da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

> ***Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1° de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n)*** *(grifei)*

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

> *§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)*

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Neste sentido, citam-se, recentes decisões da CSRF:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*
>
> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*
>
> *O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*
>
> *(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/00-16, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).*

> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*
>
> *(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/2006-64, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº9101-001657. Relator designado Valmir Sandri).*

Assim, mantém-se a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède