



Processo nº	10805.723698/2014-37
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-009.955 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de	21 de janeiro de 2020
Recorrente	CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

COFINS. AGÊNCIA DE TURISMO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. 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.

Somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. AGÊNCIA DE TURISMO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. 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.

Somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Walker Araújo (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-004.818**, de 24 de outubro de 2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário. O *decisum* foi rerratificado pelo **Acórdão n.º 3302-005.915**, que acolheu parcialmente os embargos de declaração do Sujeito Passivo para sanar erro material no julgado. As ementas foram redigidas nos seguintes termos:

Acórdão n.º 3302-004.818

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

Acórdão n.º 3302-005.915

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL NO RESULTADO DO ACÓRDÃO

Devem ser acolhidos os embargos de declaração para correção de erro material na redação do resultado do julgamento, mediante a prolação de um novo acórdão, nos termos do artigo 66 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Embargos Acolhidos em Parte.

Crédito Tributário Mantido.

Não resignado com o julgado, o Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à impossibilidade de incidência das contribuições ao PIS e Cofins sobre as receitas repassadas a terceiros, uma vez que o acórdão recorrido decidiu que os valores contabilizados em “recursos em transito de terceiros” era faturamento da CVC decorrente da venda de produtos turísticos em nome próprio. Para comprovar a divergência, indicou como paradigmas os acórdãos n.º 9303-006.315 e 1102-001.306.

O recurso foi admitido, nos termos do despacho s/nº, de 09 de abril de 2019, com relação à discussão da impossibilidade de incidência das contribuições ao PIS e Cofins sobre as receitas repassadas a terceiros.

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Recorrente insurge-se com relação à não inclusão, na base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo, dos valores relativos às receitas repassadas a terceiros.

A matéria foi apreciada por este Colegiado no julgamento de processo da mesma contribuinte, resultando o entendimento no **Acórdão n.º 9303-006.315**, de relatoria do Conselheiro Demes Brito, que foi acompanhado por unanimidade para dar provimento ao apelo especial do Sujeito Passivo, e cujos fundamentos da decisão passam a integrar o presente julgado como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

In caso, a decisão recorrida por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário, com fundamento na Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT da 10ª Região Fiscal, por entender que os serviços turísticos prestados em nome da Contribuinte, seria receita dela advinda, e não teriam sido segregados os valores correspondentes à comissão pela intermediação de tais serviços, razão pela qual os referidos valores deveriam ser considerados integralmente como receita bruta da empresa, integrando, dessa forma a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por outro lado, o voto vencido, o qual este relator acompanhou, deu provimento ao Recurso da Contribuinte, por entender que:

"somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Isto não ocorre com os valores que forem identificáveis como pertencentes a terceiros nas próprias datas de seus recebimentos (por força de lei ou de contrato e conforme registros

contábeis pertinentes), independentemente destes terceiros integrarem a relação jurídica existente entre o pagador e o recebedor/ transmitente dos recursos.

Por fim, de forma expressa e consentânea com a melhor interpretação da Lei nº 9.718/1998, a Divisão de Tributação DISIT da 6ª Região Fiscal, respondendo à Consulta, ratificou o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS das Agências de Turismo é composta apenas das comissões recebidas, sendo que :“Os valores de propriedade de terceiros, relativos a pagamento de passagens aéreas e rodoviárias, de hotéis, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, não constituem receita bruta das agências de turismo”:

Com efeito, o voto vencido, utilizou subsidiariamente em suas razões de decidir, a Solução de Consulta nº 241, de 10 de Dezembro de 2001, contudo, o mérito da lide, foi enfrentado com o seguinte fundamento:

“Quando apuradas na sistemática cumulativa, tais contribuições incidem sobre o “faturamento”, equiparado à “receita bruta da pessoa jurídica” no que decorrente de vendas de bens ou de prestação de serviços. Como esclarece há mais de 35 anos o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”. Já se apurados na sistemática não cumulativa, o PIS e a COFINS têm “como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, o que “compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Uma leitura apressada dos dispositivos atinentes à apuração não cumulativa poderia levar à interpretação de que a referência a “operações em conta própria ou alheia” implicaria ser obrigatória a consideração da totalidade dos valores atinentes às operações em conta alheia, ao invés de tão somente a parte de seu resultado cabível a quem tenha intermediado o negócio. Esta não seria, contudo, a melhor interpretação, na medida em que, incidindo tais contribuições sobre as “receitas auferidas”, acasianamente não poderão incidir sobre as “receitas não auferidas” ou auferidas por terceiros. Assim é que, no que respeita às operações por conta alheia, apenas deverá ser considerado o seu resultado (isto é, a parcela cabível ao contribuinte em razão da intermediação havida), como prevê de forma mais clara o Regulamento do Imposto de Renda (art. 224), aplicando o disposto no art. 31 da Lei nº 8.981/95.

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, consignou que receita “(...) designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero)”.

Tecnicamente, para fins contábeis, determina o item7 da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG nº 30 que “Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”, definição está igualmente constante da Norma de Pronunciamentos Contábeis CPC 30.

No, entanto, no que importa ao presente julgamento é que receita implica, necessariamente, bens e direitos recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Pretender classificar como receita meros ingressos de recursos que não sejam de titularidade do contribuinte implica desnaturar o seu conceito técnico, em

clara violação ao quanto disposto no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal, nas Leis nºs. 9.718/98, 10.637/2007 e 10.833/2003, e no artigo 110 do CTN.

Portanto, entradas, ingressos ou créditos pertencentes a terceiros não se qualificam como receitas de quem não seja seu efetivo proprietário e por quem tais recursos tenham meramente transitado, por não serem considerados na formação do resultado do período e nem terem sua propriedade adquirida, já que não há o poder completo de disposição (que caracteriza a propriedade).

É o que ocorre, por exemplo, com os valores recebidos pela pessoa jurídica na qualidade de mera depositária, em que o devedor tenha conhecimento, por força de regra legal ou contratual anterior, que parte do montante a ela transferido destina-se a remunerar outrem que não a recebedora depositária, a qual fica obrigada a receber e transferir a parcela pré ajustada, por força da venda de mercadoria ou da prestação de serviço em favor do pagador.

Está a situação do escritório de arquitetura que adquire móveis e materiais para seus clientes, sendo por eles reembolsado. O mesmo se diga em relação ao valor da comissão da agência publicitária, pago diretamente pelo anunciante ao agente veiculador do anúncio para que este o repasse àquela. Refira-se, ainda, a sistemática do cost sharing, ou rateio de despesas por serviços compartilhados, em que determinada empresa concentra os pagamentos de serviços compartilhados com outras do mesmo grupo econômico e os rateia, sem acréscimos, dentre as beneficiárias de tais serviços. Trata-se de mera recomposição (e não acréscimo) patrimonial, não caracterizando receita para fins de PIS/COFINS, como já entendeu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Assim, nas hipóteses acima mencionadas, dizem respeito à impossibilidade de receitas de terceiros serem tratadas como se fossem receitas próprias, o que não se confunde com a exclusão de receitas próprias que venham a ser transferidas a terceiros. Quanto a estas últimas, a não incidência do PIS ou da COFINS depende de previsão legal específica, tendo sido revogado, antes mesmo de regulamentado, o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que autorizava a exclusão dos “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

Contudo, somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Isto não ocorre com os valores que forem identificáveis como pertencentes a terceiros nas próprias datas de seus recebimentos (por força de lei ou de contrato e conforme registros contábeis pertinentes), independentemente destes terceiros integrarem a relação jurídica existente entre o pagador e o recebedor / transmitente dos recursos”.

Enquanto que, o voto vencedor, o Ilustre Relator adotou exclusivamente em suas razões de decidir a Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT da 10ª Região Fiscal, que reproduz a Solução de Divergência nº 3, de 30 de abril de 2012. Vejamos parte que interessa:

Assunto: Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL. AGÊNCIAS DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

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

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.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 3º, § 1º, e Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, art. 27. 4. A posição adotada na SD Cosit nº 3, de 2012, está baseada no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, o qual dispõe (grifou-se):

15. No respeitante à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep têmse a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, arts. 2º, I, e 3º, caput, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º, caput, e a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, arts. 79, XII, e 80, e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 1º, e da Cofins a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 2º, caput, e 10, parágrafo único, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 1º.

[...]

Diante do exposto, conclui-se que:

a) 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;

b) 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 sentido oposto, a 1º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, no julgamento do Recurso Especial, Acórdão nº 9101002.359, na sessão de julgamento de 16 de julho de 2016, decidiu por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, com fundamento na SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, com base no artigo 27 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Vejamos parte do aresto:

"Com efeito, quando as agências de turismo recebem o preço integral dos serviços que vendem, o qual abrange a remuneração delas, agências, e o valor a pagar aos fornecedores desses serviços, tem-se como receita bruta somente os valores decorrentes dessa atividade de intermediação (comissão, valor agregado ao preço de custo dos serviços e taxa de serviço cobrada do consumidor).

De outro modo, no caso em que a agência de turismo fornece diretamente os serviços turísticos ao consumidor diretamente ou sob contratação, não mera intermediação tem-se como receita bruta, o preço integral de venda permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO, mediante a SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, com base no artigo 27 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, acima transcrito, assim esclareceu a matéria:

ASSUNTO: Simples Nacional

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

percebido em razão da intermediação de serviços turísticos 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.

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

Como visto, a 1ª Turma da CSRF, com fundamento na SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, entendeu que os valores recebidos dos consumidores e repassados efetivamente aos fornecedores não configuram receita bruta da agência de turismo.

Neste mesmo sentido, a 4º Câmara da Segunda Turma Ordinária da Terceira Seção, no julgamento do processo nº 10805.721926/2013-53, Acórdão 3402-002.354, sessão de 19 de agosto de 2014, tratando da mesma matéria e contribuinte, decidiu em negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento ao recurso voluntário, com fundamento na SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

Recurso de Ofício

PIS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI N° 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIAÇÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2009

COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI N° 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIAÇÃO.

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

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2009

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

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

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

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

COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÃO. RESULTADOS AUFERIDOS NAS

**OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA POR FORNECEDORES DE SERVIÇOS.
RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.**

As operadoras de viagem e agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo devem apurar e recolher a contribuição ao PIS sobre o faturamento, assim entendido como sendo a comissão pela intermediação dos serviços prestados pelos fornecedores de serviços de transporte, hospedagem, locadoras de veículos e afins, nos termos do art. 27, da Lei n.º 11.771/2008, não se sujeitando a tributar os valores das receitas de seus fornecedores que constituem-se resultado das operações em conta alheia dos terceiros e componente da receita bruta dos mesmos (art. 31, da Lei n.º 8.981/95), que não se confunde com o conceito de faturamento pertinente ao regime cumulativo.

Recurso Voluntário Provido.

"Tenho que, especificamente quanto às exclusões de valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS, agiu com acerto a DRJ/Campinas, pois que de fato era cabível a aplicação da Lei n.º 11.771/2008 para definir o valor das receitas próprias de agências de turismo, sendo inclusive este o entendimento respaldado pela Solução de Divergência n.º 03/2012, com o seguinte teor:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012 D. O.U.: 09.05.2012

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: Para fim de cálculo da receita bruta de que trata o § 1º do art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, a receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos.

(...)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 3º, § 1º, e Lei n.º 11.771, de 17 de setembro de 2008, art. 27.

(destacou-se)

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

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

Por outro lado, a decisão recorrida utilizou como fundamento a Solução de Consulta n.º 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT

da 10ª Região Fiscal, por entender que a agência de turismo presta o serviço turístico in loco. In verbis:

- a) 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;
- b) 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.

Compulsando aos autos, verifico que a Contribuinte dedica-se a intermediação de venda de pacotes turísticos, passagens, reservas em hotéis etc. Não localizo a prestação de serviços de alimentação em hotéis, locação de veículos, etc. sendo portanto, impossível a Contribuinte prestar todos esses serviços para seus clientes, até porque a empresa não é detentora de hotéis e locadora de automóveis.

Como se vê, os valores recebidos dos clientes, perfaz exclusivamente a comissão devida pela intermediação de negócios turísticos, a qual é contabilizada como receita da empresa. Os demais valores em litígio, referente às passagens aéreas, diárias de hotel, serviço de transfer, não transitam pela contas de resultado da Contribuinte, sendo contabilizado de modo separado, como valores de terceiros, para serem repassados posteriormente para seus efetivos titulares.

Para melhor elucidar a controvérsia, por exemplo: o consumidor acessa o portal da Contribuinte, adquire uma passagem para Ilhas Maldivas, ida e volta, reserva um hotel 5 estrelas, aluga um carro para o período de sua estada. A Compra perfaz o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a Contribuinte é proprietária da Companhia aérea? é proprietária do hotel? e proprietária da locadora de veículos? Não!, a Contribuinte vai receber o valor referente a comissão da venda, o valor bruto será repassado para os prestadores de serviço, logo não se configura receita bruta da Contribuinte, somente a receita referente a comissão de venda.

Portanto, entendo que a Solução de Consulta nº 17 de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação— DISIT da 10ª Região Fiscal, não se aplica ao presente caso.

Dessa forma, com fundamento na SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, Dou provimento ao Recurso.

Para que não reste qualquer dúvida, quanto a aplicação da SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, utilizo em complemento de minhas razões de decidir, os fundamentos do voto vencido, o qual corroboro do mesmo entendimento:

"As agências de viagem, tal qual a Recorrente, defendem, são apenas canais de distribuição, elas apenas tentam ofertar o serviço de alguém ao público consumidor.

A LGT em seu artigo 27 estabelece:

Das Agências de Turismo

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

A LGT, portanto, consagra a exclusão dos repasses da base de cálculo de PIS e Cofins das agências de turismo. Faz, para esse especial segmento, o que o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III, da Lei 9.718/1998 tentou, mas nunca conseguiu, fazer para todos os contribuintes.

Finalmente, não há outra finalidade ou utilidade potencial para o artigo 27, parágrafo 2º, da LGT que não a de formatar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita.

Se esse dispositivo não disciplina a base imponível de tributos, e se os enunciados prescritivos não têm excertos inúteis, não consigo imaginar qual seja a sua eficácia normativa.

Reconheço, que a Receita Federal ainda não manifestou, até aqui, sua compreensão acerca do artigo 27, parágrafo 2º, da LGT, seja em atos declaratórios normativos, seja em soluções de consultas. Tampouco a doutrina do Direito Tributário dedicou-se ao tema, e mesmo as empresas do setor, as grandes beneficiárias da previsão legal.

Sobre outros aspectos, vale dizer, “meros ingressos de recursos que não sejam de titularidade do Recorrente”, cabe reflexão nesse processo, ou seja, nos termos do artigo 195, I, “b” da Constituição Federal, o PIS e a COFINS podem incidir sobre “a receita ou o faturamento” das pessoas jurídicas.

Quando apuradas na sistemática cumulativa, tais contribuições incidem sobre o “faturamento”, equiparado à “receita bruta da pessoa jurídica” no que decorrente de vendas de bens ou de prestação de serviços. Como esclarece há mais de 35 anos o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”.

Já se apurados na sistemática não cumulativa, o PIS e a COFINS têm “como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, o que “compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Uma leitura apressada dos dispositivos atinentes à apuração não cumulativa poderia levar à interpretação de que a referência a “operações em conta própria ou alheia” implicaria ser obrigatória a consideração da totalidade dos valores atinentes às operações em conta alheia, ao invés de tão somente a parte de seu resultado cabível a quem tenha intermediado o negócio. Esta não seria, contudo, a melhor interpretação, na medida em que, incidindo tais contribuições sobre as “receitas auferidas”, acacianamente não poderão incidir sobre as “receitas não auferidas” ou auferidas por terceiros. Assim é que, no que respeita às operações por conta alheia, apenas deverá ser considerado o seu resultado (isto é, a parcela cabível ao contribuinte em razão da intermediação havida), como prevê de forma mais clara o Regulamento do Imposto de Renda (art. 224), aplicando o disposto no art. 31 da Lei nº 8.981/95.

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, consignou que receita “(...) designa aí o gênero, comprensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero)”.

Tecnicamente, para fins contábeis, determina o item 7 da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG nº 30 que “Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”, definição está igualmente constante da Norma de Pronunciamentos Contábeis CPC 30.

No, entanto, no que importa ao presente julgamento é que receita implica, necessariamente, bens e direitos recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Pretender classificar como receita meros ingressos de recursos que não sejam de titularidade do contribuinte implica desnaturar o seu conceito técnico, em clara violação ao quanto disposto no artigo 195, I, “b” da

Constituição Federal, nas Leis nºs. 9.718/98, 10.637/2007 e 10.833/2003, e no artigo 110 do CTN.

Portanto, entradas, ingressos ou créditos pertencentes a terceiros não se qualificam como receitas de quem não seja seu efetivo proprietário e por quem tais recursos tenham meramente transitado, por não serem considerados na formação do resultado do período e nem terem sua propriedade adquirida, já que não há o poder completo de disposição (que caracteriza a propriedade).

Contudo, somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Isto não ocorre com os valores que forem identificáveis como pertencentes a terceiros nas próprias datas de seus recebimentos (por força de lei ou de contrato e conforme registros contábeis pertinentes), independentemente destes terceiros integrarem a relação jurídica existente entre o pagador e o recebedor / transmitente dos recursos".

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto à caracterização das receitas auferidas pela recorrente como de prestação de serviço de intermediação.

Em princípio, entendo que este recurso não deveria ser conhecido, por ser matéria atinente à reavaliação de acervo probatório. Contudo, cedo aos argumentos do despacho de admissibilidade em razão de que um dos paradigmas é da própria recorrente.

Assim, passo a analisar a matéria.

Quanto ao mérito, não há nenhuma matéria de direito a ser discutida, pois o próprio acórdão recorrido reconhece que provada somente a intermediação na venda dos serviços de turismo, tributa-se somente a comissão; contudo, ao contrário, se os serviços forem prestados

pela própria agência, em seu nome, tributa-se a totalidade. Esse entendimento foi esposado na ementa do acórdão recorrido:

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.

Verifica-se que a tese da decisão recorrida está consonante com a tese do voto vencido, ou seja, aplicou a Solução de Divergência nº 3/2012, conforme excertos abaixo:

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

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

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

“Art. 3º (...)

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

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

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

[...]

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

na qualidade de fornecedora direta dos serviços (organizar e promover o serviço, englobando o transporte e a hospedagem dos viajantes e excursionistas).

11. *Essas duas situações produzem consequências jurídicas distintas no âmbito do Simples Nacional. No primeiro caso – intermediadora – a agência de turismo aufera 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 aufera 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 27¹ da Lei nº 11.771/2008 manteve esta diferenciação ao expor que compreende-

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.

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, a definição por uma ou outra situação jurídica reside na apreciação das provas dos negócios jurídicos firmados dos quais resultaram as receitas em debate.

Em seu recurso especial, a recorrente discorre sobre a matéria de direito, concluindo pela prestação de serviço de intermediação. Quanto às provas apresentadas, argumenta que o acórdão recorrido sustentou-se somente na avaliação de dois contratos, em ínfima amostragem e que haveria muitos outros contratos, etc.

Destaca-se que, em atendimento à intimação fiscal, o próprio contribuinte forneceu aqueles contratos, o que se presume que representam o *modus operandi* de suas atividades, na medida que não apresentou em impugnação, nem em recurso voluntário, as demais provas que suportariam suas alegações. Salienta-se que cabia à recorrente apresentar os documentos que suportariam sua tese nas fases processuais adequadas, ônus que lhe é próprio e não o transferi-lo ao julgador *a quo*.

Salienta-se que, em nenhum momento, afirma-se que a recorrente não presta serviços de intermediação (inclusive com reconhecimento pela própria fiscalização sua ocorrência em relação a determinados registros contábeis), mas sim que, naquelas operações autuadas, a recorrente não apresentou as provas que conduziriam à conclusão de que os serviços prestados eram de intermediação.

Quanto à apreciação das provas, considero correta a apreciação da prova realizada no acórdão recorrido, a qual adoto como razão de decidir:

"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) [...]*

§ 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.

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 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:

Relações com a Webjet: trecho extraído no endereço eletrônico http://pt.m.wikipedia.org/wiki/WebJet_Linhas_Aéreas:

“A CVC, maior operadora de pacotes turísticos do país, deu um passo concreto para ter voos próprios ao comprar a companhia aérea WebJet por 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)

Site oficial da CVC: http://www.cvc.com.br/institucional/nossa_historia.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, Johanesburgo, 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 de primeira 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.”

Registro, ainda, minha concordância com a análise efetuada pelo relator do acórdão nº 3201-003.727, Conselheiro Paulo Roberto, e também com a declaração de voto do conselheiro Marcelo Giovani. De forma que reformo meu entendimento, quando acompanhei o voto do conselheiro Demes Brito no acórdão paradigma nº 9303-006315.

Transcrevo abaixo excelente análise efetuada pelo Marcelo Giovani em declaração de voto no Acórdão nº 3201-003.727:

“Esta declaração de voto tem como objetivo apenas explicitar, brevemente, as principais diferenças entre operação em conta própria e operação em conta alheia.

O que quero ressaltar é que a diferença fundamental reside na forma de remuneração da atividade. As operações em conta alheia são remuneradas mediante comissão combinada previamente com o fornecedor. Já as operações em conta própria são remuneradas pelo lucro, em formação de preços de mercado.

Divirjo, pois, da opinião da recorrente, de que exerceria mera intermediação, na medida em que sua atividade se resumiria a aproximar fornecedores de clientes, o que teria conotação de operação em conta alheia. Ora, toda atividade econômica de comércio traduz-se em aproximar fornecedores de clientes, sem que isso signifique operação em conta alheia. Com efeito, o comércio age em conta própria, adquirindo mercadorias pelo menor preço que encontrar, e vendendo pelo melhor preço. Nessa atividade, remunerando-se pelo lucro na operação, age por conta própria, sem que se revista da condição de representação de fornecedor, a ser remunerado em prévio acerto, de comissão proporcional, fixa ou combinada.

Não se pode considerar, nesse aspecto, que a compra de mercadorias para revenda seja, como desejava a recorrente, o “*repasse de receitas de terceiros...representando meros ingressos*”.

As atividades relacionadas a turismo podem ser exercidas tanto por representação de fornecedores, remunerada por comissão proporcional, fixa ou combinada, (exemplo, aplicativos tais como Booking, Airbnb, agências de turismo de representação, etc), **comissão esta paga pelo fornecedor**, quanto podem ser exercidas em conta própria,

adquirindo tais bens e serviços de fornecedores e revendendo-os pelo **próprio** preço, pago pelo cliente, remunerando-se com o lucro. A escolha do modo de ação depende dos interesses de cada entidade empresarial, sua estrutura, sua visão e conhecimento do

mercado, etc, a fim de que possa gerar maior eficiência em um ou outro modo de operar.

A recorrente, tal qual exsurge do que foi relatado, age conforme o segundo modo, isto é, tendo o controle dos próprios preços; praticou compras e vendas, remunerando-se pelo lucro, e não por comissões acertadas previamente com fornecedores. Praticou, portanto, operações em conta própria, e não intermediação.

Portanto, em atividade por conta própria, comprando bens e serviços e revendendo-os mesmo bens e serviços conforme o melhor preço que possa exercitar, a recorrente age por conta própria, e assim, toda a sua receita se subsume à base de cálculo de Pis e Cofins, e não somente o resultado, o que seria o caso em operações em conta alheia, cf. conceitos do art. 12 do Decretolei 1.598/77.”

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal