



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

**Processo nº** 10805.723996/2015-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-004.356 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2018  
**Matéria** PIS/PASEP e COFINS  
**Recorrente** CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO

Não deve ser conhecido o recurso apresentado após o prazo previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recuso voluntário, por intempestividade.

Jose Henrique Mauri - Presidente Substituto

Marcelo Costa Marques d'Oliveira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri (Presidente Substituto), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Ari Vendramini.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte em epígrafe, pertinente à insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS nos períodos de janeiro de 2011 a dezembro de 2011 conforme elementos acostados às fls. 210.371 a 210.376, no valor de R\$ 55.306.727,84, incluindo principal e juros de mora calculados até 01/2016.

Às fls. 210.377 a 210.382, consta o Auto de Infração correspondente à insuficiência de recolhimento da Cofins, nos períodos de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, no valor de R\$ 255.261.821,37.

Na Descrição dos Fatos do respectivo lançamento, a Autoridade Fiscal que procedeu aos trabalhos de fiscalização esclarece que o valor foi apurado de acordo com o contido em Relatório Fiscal. Neste, às fls. 210.343 a 210.370, consta em resumo que:

O sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de “sociedade por ações”, que tem por objeto social, em resumo, a intermediação e a operação de pacotes de viagens e turismo, bem como a prática de todas as atividades inerentes às operações de turismo.

Após ter sido intimada, a fiscalizada prestou esclarecimentos sobre a Conta Contábil 112010001 (Recursos em Trânsito de Terceiros), as receitas advindas da intermediação de viagens e excursões, contabilização das receitas, notas fiscais dos fornecedores de aéreo, marítimo e hoteleiro. O sujeito passivo, após ter sido intimado, também apresentou contratos com as companhias aéreas TAM e Gol, documentos de vendas a clientes/passageiros versus os lançamentos contábeis.

Vendas daCVC no portal

1. Em consulta ao sítio da CVC no endereço <http://www.cvc.com.br/passagens-aereas/index.aspx>, verificou-se a possibilidade de vendas de pacotes turísticos, passagens aéreas, hotéis e resorts. No caso das vendas de passagens aéreas de vôos comerciais regulares, o site, após preenchimento de origem, destino, ida ou ida/volta e datas, apresenta os preços das tarifas e taxas, e os horários de cada Cia Aérea para compras e reservas de livre escolha do cliente/passageiro.

2. Este caso representa, em verdade, a venda da parte aérea de um pacote turístico.

3. A pessoa jurídica antecessora no uso comercial CVC declarou em sua impugnação nos autos do processo administrativo nº 10805.721926/2013, que as vendas de passagens, cruzeiros, hotéis, etc de livre escolha dos clientes/passageiros, significaram de janeiro a novembro de 2009 52,2% do volume de operações do ano. E que esta teria acrescentado que:

---

“Resumindo, nas vendas de livre escolha, que não são pacotes de viagem, a CVC compra os bilhetes para os turistas conforme a sua demanda e repassa os valores para a Companhia Aérea no ato da reserva dos assentos dos vôos regulares.”

4. Anexou a transcrição, obtida no sítio do sujeito passivo, do item 4 das Condições Gerais para aquisição de viagens, que versa sobre a alteração, rescisão e não comparecimento.

□ No curso do procedimento fiscal foi constatado que em todo o ano calendário de 2011 a fiscalizada – CVC Brasil Operadora e Agência de Viagens S/A - procedeu a vendas de produtos e serviços turísticos, através de lojas próprias, franqueadas ou terceirizadas, com a emissão de recibos contendo os valores totais dos serviços contratados pelo cliente/passageiro na data da reserva. As lojas próprias, também chamadas de filiais, na verdade se tratam de pessoa jurídica “ligada” (sic) CVC Serviços Agência de Viagens Ltda, CNPJ nº 10.848.145/0001-09, que recebe comissão pelas vendas que efetua.

□ Segundo esclarecimentos da fiscalizada, a contabilização dos valores dos produtos e serviços contratados pelos clientes/passageiros nos recibos foi escriturada na conta patrimonial de Ativo “112010001 – RECURSOS EM TRÂNSITO DE TERCEIROS”.

□ Através do sistema SPED, foram extraídos os valores mensais de todos os débitos lançados na conta acima referida, que totalizaram R\$ 4.518.270.485,53.

□ A fiscalizada é detentora da renomada operadora de turismo CVC, que segundo informações de seu portal de negócios, foi pioneira no fretamento de aeronaves inteiras para a formatação de pacotes para viagens de lazer (1989), a única e maior rede de varejo de turismo da América Latina (07/2010).

□ Não se trata de apenas uma agência de viagens, que tem como principal objetivo receber comissão pela intermediação na venda de passagens, estadias, ou cruzeiros. Trata-se de operadora de turismo que oferece serviços diferenciados em todos os produtos vendidos, e que os faz em seu nome, de acordo com o contido em seu portal na internet:

"A CVC faz tudo por uma boa viagem. Por isso trabalha para transformar essa experiência na melhor conquista de sua vida, através de novas tendências e ampla rede de produtos e serviços turísticos. E essa forma de pensar que estabelece a CVC como a maior operadora de turismo da América Latina."

□ Pelos documentos apresentados, o papel da agência de viagens, estrito senso, que recebe comissões pela intermediação das vendas, é feito para a CVC por terceiros, lojas franqueadas ou agentes, e pelas lojas que ela chama de filiais, mas que se tratam de pessoa jurídica ligada (sic) CVC Serviços Agência de Viagens Ltda, CNPJ nº 10.848.145/0001-09.

□ A empresa apresentou dois contratos celebrados com a TAM e a GOL. Um de fretamento (GOL), onde restou clara a condição que a companhia aérea alugou a aeronave com tripulação, e o serviço é prestado ao passageiro, por conta e risco da CVC. O outro contrato tratava-se de compra de passagens para pacotes turísticos. Neste, as condições de preço e trecho devem constar no “Anexo A”, que não foi apresentado à fiscalização, mas restou clara a condição de que não se referia a passagens aéreas de livre escolha em vôos comerciais regulares da companhia aérea.

Não foram apresentados documentos ou esclarecimentos que comprovassem a venda de livre escolha de passagens de vôos regulares, estadias em hotéis, vendas de cabines em cruzeiros ou quaisquer outros produtos independentes, efetuada pela CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S/A, que não fossem vendas de produtos em seu nome e por sua conta.

Quanto à rede hoteleira, não foram apresentados documentos correspondentes a acordos comerciais entre a CVC operadora e aquela, nem as notas fiscais emitidas pelos hotéis.

As notas de hospedagens são emitidas pelos hotéis em nome da CVC, que os casos apresentados de Contratos de Intermediação de Serviços de Turismo incluem a observação “NO SHOW IRREVOGÁVEL”. O cliente/passageiro ou as agências de

viagem (terceiros) contratam estes serviços da CVC Operadora, que os adquire com a rede hoteleira, em regime diferenciado de negociação.

Constatou-se que a fiscalizada compra os recursos necessários (passagens aéreas, marítimas, hospedagens) através de acordos comerciais, ou freta os meios de transporte para elaboração de seus pacotes de viagens ou cruzeiros marítimos.

Possui acordos com a rede hoteleira que lhe garante preços diferenciados nas transações.

Para os clientes/passageiros que compram com a CVC, consta nas condições de aquisição que estariam contratando diretamente com a fiscalizada, pelo preço total dos serviços turísticos contratados, inclusive quanto a multas e penalidades, que salvo arrependimento em sete dias, não prevê a possibilidade de devolução integral da compra.

Cita decisão do CARF, da DRJ/FNS e a Solução de Divergência Cosit nº 3, de 2012, para corroborar o entendimento de que incide Pis e Cofins sobre a totalidade dos valores auferidos pela fiscalizada.

Ressalta que o dispositivo legal que fundamenta a Solução de Divergência Cosit nº 03, de 2012, o Acórdão 07-37081 da 4ª Turma da DRJ/FNS e o Acórdão nº 3101001.747-CARF-1ª Câmara/1ª Turma Ordinária é o mesmo art. 27, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 11.771/2008, adotado pelo sujeito passivo para fundamentar a sua interpretação de “receita de vendas e serviços” da pessoa jurídica.

A interpretação pretendida pela operadora turística CVC é a do art. 46 da Lei nº 11.771/2008, objeto de voto presidencial, abaixo transcrito:

#### MENSAGEM Nº686. DE 17DE SETEMBRO DE2008.

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 3.118, de 2008 (no 114/08 no Senado Federal), que “Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências”.

---

O Ministério da Fazenda opinou também pelo voto ao seguinte dispositivo:  
Art 46

"Art. 46. Para efeito de interpretação do § 1º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, do inciso I do caput do art 25 e do inciso I do caput do art 29 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art 31 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considerar-se receita bruta dos serviços de intermediação o preço da comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo destes fornecedores."

#### Razões do voto

"Com esta medida deforma-se tanto o conceito do lucro como o de faturamento/receita bruta, prejudicando todo o sistema de tributação presente na legislação. Isto porque esses tributos não devem incidir sobre o valor agregado, como pretende o artigo, mas sim sobre os preços e valores recebidos. Por fim, por determinação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, todas as propostas que incluam renúncias fiscais devem vir acompanhadas de estudo de impacto nas finanças públicas, bem como da respectiva previsão orçamentária, (grifo nosso)

As alterações propostas sugerem um aumento da complexidade do sistema tributário e, por conseguinte, não se coadunam ao princípio da simplicidade administrativa, que constitui uma das características internacionalmente aceitas para fundamentar um sistema de tributação.

Dessa forma, o art 46 contraria o interesse público, uma vez que não cumpre os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal."

Observou-se que:

a) A agência de turismo (estrito senso), ou seja, as lojas CVC próprias ou de terceiros, recebem apenas comissão sobre o valor da venda, que mesmo em caso de rescisão de contrato celebrado, este valor é devido, de acordo com as condições gerais de aquisição.

b) A operadora turística, ora fiscalizada, contrata e recebe do cliente/passageiro o total do preço dos serviços turísticos, e adquire junto a fornecedores os recursos necessários para a execução de viagens, pacotes, roteiros, cruzeiros, locações, produtos e serviços turísticos diferenciados, decidindo ela própria em cada operação, a margem de lucro pretendida diante dos custos e despesas para sua execução.

Os débitos lançados na conta "112010001 – RECURSOS EM TRÂNSITO DE TERCEIROS" são os valores dos contratos de vendas de produtos e serviços turísticos que a CVC Brasil, na qualidade de operadora de turismo, vendeu a seus clientes nas respectivas datas de lançamentos, em seu nome, por sua conta e risco, configurando-se como receita bruta a totalidade dos valores auferidos dos clientes.

A receita bruta da venda de produtos e serviços, apurada com base nos contratos de vendas de serviços de turismo, escriturados como débitos na conta "112010001 – RECURSOS EM TRÂNSITO DE TERCEIROS", na escrituração contábil digital entregue através do SPED Contábil, não foi integralmente incluída nas bases de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins.

Foi efetuado o lançamento de PIS e Cofins sobre a receita bruta não contabilizada.

Cientificada do lançamento em 08.01.2016 (fls. 210386), a interessada apresentou impugnação em 05.02.2016 (fls. 210393), onde, em síntese, alegou que:

- A não incidência de Pis/Cofins sobre os valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos e comissões repassadas às lojas.
- A sua atividade compreende a intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a reserva de programas, roteiros e itinerários no Brasil e no exterior. E que 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 Lei Complementar nº 116/2003.
- Mantém uma rede de contatos e acordos com os fornecedores dos serviços turísticos, realizando a organização, a estruturação e o oferecimento dos serviços turísticos prestados por tais fornecedores aos clientes/passageiros tomadores dos serviços.
- Atua por intermédio de agências filiais (lojas filiais) ou agências terceirizadas (lojas terceirizadas), com as quais firmou contrato de franquia empresarial, responsáveis pelo oferecimento dos serviços turísticos por ela intermediados.
- A sua atividade é limitada à intermediação entre os fornecedores e os consumidores de serviços turísticos, de modo que as únicas receitas que aufera correspondem à sua própria comissão pela intermediação realizada.
- A natureza e a abrangência do serviço de intermediação por ela realizado são definidas no art. 27 da Lei nº 11.771/2008 (Lei Geral do Turismo).
- O §3º do art. 27 da Lei nº 11.771/2008 esclarece que as atividades de intermediação das agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a comercialização dos serviços turísticos fornecidos por terceiros aos consumidores.
- A agência de turismo que fornece diretamente os serviços turísticos aos clientes é aquela que disponibiliza e comercializa os serviços em seu próprio nome, ou seja, ela própria é responsável pelo fornecimento/realização/execução dos serviços turísticos aos clientes/passageiros.
- São exemplos do fornecimento direto de serviços turísticos: (i) serviços de "assessoria de embarque/desembarque", serviço prestado na origem, no local de destino e/ou nas escalas de viagens, com o objetivo de recepcionar, instruir, informar e auxiliar os clientes/passageiros em relação às suas viagens, serviço normalmente prestado por funcionários das próprias agências (ou seja, diretamente por elas); e (ii) serviços de "guias turísticos" no destino, que em algumas localidades são prestados por funcionários das próprias agências de viagens locais (ou seja, e mais uma vez, diretamente por elas).
- A Lei nº 12.974, de 15.5.2014, ao regulamentar as atividades do setor, estabeleceu dois diferentes tipos de agências de turismo, a saber: (i) Agência de Viagens, que realiza tão somente a intermediação comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos; e (ii) Agência de Viagens e Turismo, que, por sua vez, além de realizar a venda comissionada ou a intermediação de serviços turísticos, também realiza de forma privativa o assessoramento, planejamento e organização das atividades relacionadas às viagens e/ou a organização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens (inclusive educacionais ou culturais) e intermediação remunerada na sua execução e comercialização".

□ O 2º do art. 5º da Lei nº 12.974/2014 estabelece que a Agência de Viagens e Turismo que realiza o assessoramento, planejamento e organização de atividades associadas às viagens e/ou a organização e comercialização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens poderá denominar-se “Operadora Turística”.

□ A previsão legal acima mencionada apenas reflete a prática já adotada no mercado e igualmente refletida na legislação anterior que tratava da matéria. Na linguagem comum e na sistemática legal até então em vigor, a Agência de Viagens Operadora é -- e sempre foi -- aquela que organiza e intermedeia os serviços turísticos com o objetivo de que sejam oferecidos aos turistas, enquanto a Agência de Viagens, em regra, não organiza ou intermedeia estes serviços em favor dos clientes/passageiros junto aos fornecedores, mas apenas os oferece nos pontos de atendimento ou pela internet.

□ O fato de determinado contribuinte caracterizar-se como Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística não significa que tal empresa oferece os serviços turísticos diretamente aos clientes/passageiros. O mínimo conhecimento do mercado de que ora se cuida demonstra que as Agências de Viagens e Turismo/Operadoras Turísticas, na esmagadora maioria de suas operações, realizam a intermediação entre os fornecedores e passageiros, ainda que ofereça os serviços turísticos, individuais ou em pacotes turísticos, por meio de outras Agências.

□ 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 áreas, hospedagem etc), estará realizando a atividade de intermediação de que trata a legislação do setor.

□ É uma Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística que realiza a intermediação entre fornecedores e passageiros, por meio da estruturação e disponibilização/comercialização, pelas lojas filiais ou lojas terceirizadas, de serviços turísticos prestados por terceiros.

□ Não presta serviços turísticos diretamente, caso contrário estaria listada entre as companhias aéreas ou redes hoteleiras e não somente entre agências de viagem.

□ A premissa adotada pela fiscalização de que os valores referentes aos repasses aos fornecedores e as comissões às lojas seriam custos da Requerente e não receita de terceiros está em desconformidade com a legislação do Turismo.

□ A denominação “operadora” não significa que a agência presta/oferece ela própria serviços turísticos em seu nome. Apenas reserva e intermedeia os serviços turísticos junto aos fornecedores e, na maior parte das vezes, os organiza/estrutura na forma de pacotes para facilitar as viagens dos clientes/passageiros, disponibilizando-os por intermédio das lojas (filiais ou terceirizadas).

□ Não presta ela própria os serviços turísticos aos clientes/passageiros.

□ Ante a afirmação da fiscalização de que o serviço aéreo, no caso de contrato de fretamento, é prestado ao passageiro por conta e risco da CVC, é de se esclarecer que quem presta o serviço é a companhia aérea. É irreal afirmar que inexiste relação entre a companhia aérea e o passageiro.

- 
- Realiza a intermediação, mesmo no caso de fretamento de aeronaves, não assumindo qualquer obrigação de prestar “em seu nome”, o serviço de transporte aéreo.
  - Não presta/oferece ela própria serviços turísticos “em seu nome”.
  - Ao alegar que somente as lojas realizariam a intermediação, a fiscalização impossibilita que uma Agência Operadora (Agência de Viagens e Turismo) possa realizar a intermediação remunerada de serviços turísticos, o que contraria o texto do art. 4º da Lei nº 12.974/2014.
  - A fiscalização tenta equiparar os serviços a mercadorias, ao alegar que a própria realizaria a compra e revenda de serviços turísticos. Um serviço não pode ser objeto de compra e revenda, pois a sua prestação envolve uma obrigação de fazer, certamente intangível, não podendo ser comercializado.
  - Apenas os valores que modificam o patrimônio líquido da empresa, de forma a incrementá-lo, e que ingressam nas contas da empresa de forma definitiva e sem restrições, como resultado das atividades sociais empreendidas pela empresa, devem ser considerados receita para fins de cômputo da base das contribuições.
  - Os meros ingressos não compõem receita, pois não se incorporam de maneira positiva e definitiva ao patrimônio da empresa e não resultam de uma atividade desenvolvida pela empresa.
  - As receitas de terceiros não podem integrar a base de cálculo do PIS/COFINS.
  - Cita a Doutrina, posicionamento do CARF e o Pronunciamento Contábil nº 30, reprovado em 19.10.2012, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) que dispõem neste sentido.
  - A Lei nº 12.973/2014 adotou de forma definitiva a contabilidade internacional no nosso ordenamento, devendo prevalecer os preceitos extraídos da contabilidade internacional (normas IFRS), que claramente afastam a caracterização como receitas daqueles valores pertencentes a terceiros que apenas transitam pela contabilidade.
  - O seu procedimento de reconhecimento de receitas foi validado por auditoria da CVM.
  - É certo que as receitas transferidas a terceiros não podem ser caracterizadas juridicamente como "receita", uma vez que não representam acréscimo patrimonial efetivo e definitivo e não resultam de uma atividade desenvolvida pela empresa.
  - Contesta a alegação de que o veto ao art. 46 da Lei nº 11.771/2008, autorizaria a tributação.
  - O STF já reconheceu que as razões de veto correspondem a ato de natureza política, não podendo servir como parâmetro interpretativo das normas de direito tributário e, consequentemente, incapaz de justificar qualquer incidência tributária.
  - Na condição de Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística, a receita auferida pela Requerente para fins de tributação pelo PIS/COFINS corresponde tão somente à sua remuneração pela atividade de intermediação de serviços turísticos, não sendo possível exigir a tributação sobre os valores que são

por ela recebidos e posteriormente repassados aos efetivos fornecedores de tais serviços.

Cita o §2º do art. 27 da Lei nº 11.771/2008, que entende esclarecer qual é a receita ("preço do serviço") auferida pela Agência de Turismo:

Sustenta a diferença entre compra e venda e a intermediação.

A intermediação de serviços turísticos está prevista no item 9.01 da Lista Anexa à LC 116/2003.

Não há como questionar que a atividade desenvolvida pela Requerente envolve a efetiva prestação de serviço de intermediação, na medida em que a CVC não adquire passagens e hospedagens e as revende em seu nome próprio, como alega o Auditor Fiscal, mas sim organiza, reserva e intermedeia os serviços turísticos prestados pelos fornecedores e os oferece e comercializa aos clientes/passageiros, que de fato usufruem de tais serviços.

Não vende quartos em hotéis. A CVC realiza a intermediação entre o hotel e o passageiro a fim de garantir ao último a reserva a determinado tipo de quarto, em determinado período. A definição de qual quarto será atribuído a qual passageiro/turista é realizada exclusivamente pelo hotel, no momento do "check-in". De forma similar, no caso do transporte aéreo, os bilhetes são emitidos nominalmente aos passageiros pelas companhias aéreas, inclusive nos vôos fretados, o que evidencia a inexistência de aquisição por parte da Requerente. Os serviços turísticos não são passíveis de compra e revenda.

É absolutamente incorreta e jurídica e faticamente impossível a premissa adotada pelo Auditor Fiscal de que a Requerente realizaria a compra e venda de serviços turísticos. Os valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos não podem ser caracterizados como "custos" da CVC, na medida em que é evidente que não compra e revende serviços turísticos, mas atua na intermediação entre fornecedores e clientes/passageiros.

Os valores dos repasses, por constituírem receita dos efetivos fornecedores dos serviços turísticos, já são objeto de tributação pelos verdadeiros titulares. Assim, ao exigir PIS/COFINS sobre os valores repassados pela Requerente, quando tais valores já foram tributados pelas contribuições pelos terceiros prestadores dos serviços turísticos, é evidente que a presente autuação, também deve ser cancelada por implicar clara hipótese de bitributação.

A irrelevância do destinatário indicado nas Notas Fiscais/Faturas Comerciais e da formalização da contratação dos serviços junto à Requerente para determinar a natureza das operações e a caracterização da receita tributável

As companhias não emitem Notas Fiscais contra os passageiros por expressa determinação legal, na medida em que os Bilhetes Aéreos as substituem e são considerados, para todos os efeitos legais, como documentos fiscais válidos.

O fato de a formalização da contratação dos serviços ser realizada junto à Requerente, com indicação das "Condições Gerais para a aquisição de Viagens" e pelo "Preço total dos serviços turísticos contratados", tampouco altera a natureza de intermediação da atividade desempenhada.

A receita auferida pela Requerente não inclui a totalidade dos valores pagos pelos clientes/passageiros na aquisição dos serviços turísticos, mas tão somente as

---

comissões a que a faz jus, apuradas mediante a diferença entre os valores recebidos e os valores então repassados a terceiros (fornecedores e lojas).

A correção dos procedimentos adotados com base na Solução de Divergência editada pela Receita Federal do Brasil e na jurisprudência administrativa e em outras Soluções de Consulta.

O entendimento contido na parte final da Solução de Divergência nº 3/2012, no sentido de que a "sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes (...)", se aplica exclusivamente nos casos em que a agência de viagens prestar/executar ela própria os serviços aos clientes/passageiros (e.g., realizar o serviço de assessoramento de embarque/desembarque, proceder ao transporte de passageiros etc), o que não é o caso da autuada.

Na mesma linha o Auditor Fiscal menciona o Acórdão nº 3101001.747 proferido pelo CARF para sustentar sua tese. Vale-se exclusivamente da parte final da ementa para fundamentar a sua exigência fiscal; contudo, como já visto, da mesma forma que a Solução de Divergência nº 3/2012, a parte final da ementa acima se refere à hipótese fática distinta daquela verificada no presente caso, que não envolve prestação de serviços turísticos pela própria autuada.

O Auditor Fiscal deturpa a orientação da RFB e do CARF a seu favor, ignorando totalmente a essência da atividade de intermediação desenvolvida pela interessada.

Contesta a Decisão 07-37081 da DRJ/FNS citada pela fiscalização.

Cita a jurisprudência no sentido da não tributação das receitas de terceiros relacionadas às Agências de Turismo.

Violação aos Princípios da Capacidade Contributiva e vedação ao Confisco.

Impossibilidade de incidência de Juros Selic sobre a multa de ofício.

Ao final requer que o acolhimento integral da Impugnação e o imediato cancelamento da autuação e o arquivamento do presente processo."

A impugnação foi julgada improcedente e o Acórdão nº 12-83.213 foi assim entendido:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*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: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*LANÇAMENTO. VEDAÇÃO AO CONFISCO E À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA*

*Arguições de constitucionalidade somente podem ser opostas perante o Poder Judiciário em observância ao Princípio da Unidade de Jurisdição.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que sustenta a tempestividade do recurso voluntário, rigorosamente apresentado após o prazo legal, e repisa os argumentos contidos na impugnação.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões. Requer o não conhecimento do recurso, por ser intempestivo. No mérito, ratifica os argumentos da fiscalização e decisão de primeira instância.

É o relatório.

**Voto****ADMISSIBILIDADE**

Consta nos autos que, no dia 04/08/16, o contribuinte recebeu mensagem de que havia documentos em sua caixa postal (fl. 210.558). Que, no dia 05/08/16, tomou ciência da decisão de primeira instância, pela abertura da mensagem (fl. 210.559). E que, em 08/08/2016 (fl. 210.560), abriu os correspondentes arquivos eletrônicos. Reproduzo:

"PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10805.723996/2015-16

INTERESSADO: 10760260000119 - CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A.

**TERMO DE REGISTRO DE MENSAGEM DE ATO OFICIAL NA CAIXA POSTAL DTE**

**O destinatário recebeu mensagem com acesso aos documentos** relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, **na data de 04/08/2016 14:35:06**.

**Termo de Intimação Fiscal - Número - 331/2016****Acórdão de Impugnação**

A data da ciência, para fins de prazos processuais, será a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem na sua Caixa Postal ou, não o fazendo, o 15º (décimo quinto) dia após a data de entrega acima informada.

DATA DE EMISSÃO : 04/08/2016 PROCESSO/PROCEDIMENTO:  
10805.723996/2015-16

INTERESSADO: 10760260000119 - CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A. " (g.n.)

**"TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM**

**O destinatário teve ciência dos documentos** relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, **na data de 05/08/2016 10:51:14, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.**

Data do registro do documento na Caixa Postal: 04/08/2016

14:35:06

**Termo de Intimação Fiscal - Número - 331/2016****Acórdão de Impugnação**

DATA DE EMISSÃO : 06/08/2016" (g.n.)

### **"TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO**

O Contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 08/08/2016 11:51h, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos, os quais já se encontravam disponibilizados desde 04/08/2016 na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico.

#### **Termo de Intimação Fiscal - Número - 331/2016**

##### **Acórdão de Impugnação**

Contribuinte: 10.760.260/0001-19 CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A. (ou seu Representante Legal)

DATA DE EMISSÃO : 08/08/2016" (g.n.)

O dia 19 de setembro de 2016 (fls. 210.561) consta como data da juntada do recurso voluntário, isto é, em princípio, após o prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Não foi lavrado Termo de Perempção. Não obstante, o seguinte foi consignado no despacho de encaminhamento do processo ao CARF (fl. 210.647):

"( . . . )

**Conquanto se possa inferir ter sido o referido Recurso apresentado após o prazo regulamentar, conforme consulta termos às fls. 210.558 a 210.560, juntados pelo sistema e-Processo, o contribuinte solicita seja considerada tempestiva sua manifestação em função dos argumentos que expõe.**

Atualizado o sistema SIEF-Processos (extrato às fls. 210.643 a 210.646) e tendo em vista o disposto no Decreto 70.235/1972, art. 35, proponho o encaminhamento dos autos ao CARF-MF-DF, equipe SERET-CEGAP-CARF-MF, para prosseguimento.

( . . . )" (g.n.)

O primeiro tópico da peça de defesa dispõe sobre a tempestividade da apresentação do recurso.

A recorrente sustenta que o recurso foi tempestivamente apresentado, com as seguintes justificativas:

i) Em 14/09/16, teria verificado no banco de dados da Receita Federal do Brasil (RFB) que havia débito pendente (doc. 01 do recurso voluntário). Como, naquela data, a impugnação estava pendente de julgamento, não compreendeu o fato de não constar como "débito suspenso".

ii) Do dia 14/09/16 e até a data da juntada do recurso, teria diversas vezes tentado acessar o processo, porém sem êxito, em razão de problemas técnicos no processo de geração dos arquivos eletrônicos (ex: houve ocasiões em que na tela do computador figurava a informação de que ocorreria "erro inesperado no download"). Foram juntadas cópias das telas (docs. 2 ao 11).

iii) Em 19/09/16, para comprovar a impossibilidade de tomar conhecimento dos autos do processo, requereu a lavratura de Instrumento Público de Ata Notarial, do qual extraio trechos (fls. 210.631 a 210.636):

"( . . . ) E, pela empresa identificada como tal, conforme os documentos que apresentou do que dou fé, por sua representante, **foi solicitado que eu Escrevente preposta**., capturasse imagens no sistema de internet: ECAC, com o intuito de comprovar a indisponibilidade de acesso no processo nº 10805.72.3996/2015-16, através do certificado digital da empresa supra mencionada ou de outros certificados digitais. Ao na empresa solicitante acima mencionada, fui recebida pela funcionária Jessica acima qualificada, e nos dirigimos ao terceiro andar (3º) onde o funcionário Jakeson Nunes nos atendeu acessando o sistema e-CAC através da internet, no site: <https://cav.receita.fazenda.00v.br/eCAC/pubiico/login.asbx>, 1º com o certificado digital da CVC, foi feita a tentativa de consulta do "Termo de Intimação Fiscal nº 331/2016" do processo nº 10805.72.3996/2015-16, que ao clicar no "Download" a informação é: Ocorreu um erro inesperado no Download. Não foi possível recuperar o(s) documento(s). Ainda conectado com o certificado digital da CVC, foi acessado outro nº de processo, somente com o intuito de comprovar a conclusão do download sem "erros". Após foi desconectado do certificado digital da CVC e conectado com o certificado digital de SERGIO LUIS RIBEIRO, também- com a intenção de comprovar o erro acima mencionado ao tentar fazer o download do "Termo de Intimação Fiscal nº 331/2016" somente no processo nº 10805.72.3996/2015-16. Tudo conforme as imagens abaixo, capturadas e salvas no Pen Drive desta Escrevente Preposta. ( . . . )" (g.n.)

iv) Ainda sem acesso aos autos, obteve em uma das telas do E-CAC a informação de que a ciência eletrônica da decisão recorrida se dera em 05/08/16 (doc. 19).

v) Não lhe restando alternativa, em 19/09/16, dirigiu-se à DRF em Santo André, onde obteve cópias do processo.

vi) De todo o exposto, pleiteia:

vi - a) a decretação de nulidade da intimação datada de 05/08/16, *"uma vez que não teve acesso efetivo à r. decisão de 1ª instância até 19.9.2016, em nítida violação ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório constitucionalmente previsto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988";*

vi - b) que *"SEJA REALIZADA NOVA INTIMAÇÃO ELETRÔNICA da r. decisão e que SEJA REABERTO o prazo de 30 dias para apresentação do Recurso Voluntário ao E. CARF, contados a partir da nova e regular intimação dos termos da decisão de 1ª instância";*

vi - c) que, se não forem aceitos os pedidos anteriores, que o termo inicial do prazo seja o 15º dia, contado da intimação eletrônica (05/08/16), nos termos da alínea "b" do inciso III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste caso, *"o termo inicial do prazo de 30 dias*

---

*para apresentação do presente Recurso Voluntário se iniciaria em 22.8.2016, terminando em 20.9.2016, o que culmina com a tempestividade do presente Recurso Voluntário."*

Antes de adentrar nas contrarrazões da PGFN (fls. 210.650 a 210.681), sobre a alegação da recorrente mencionada no sub-tópico "i" acima - em 14/09/16, a impugnação ainda não teria sido julgada, motivo pelo qual surpreendeu-se com o fato de o débito do processo não figurar como suspenso no banco de dados da RFB - , cumpre informar que o julgamento da impugnação ocorreu em sessão do dia 29/07/16 (fl. 210.536) e que, logo após a última folha do Acórdão (fl. 210.552), em "Página de Autenticação", consta que a decisão foi assinada e juntada aos autos em 01/08/16.

A PGFN, por seu turno, requer que o recurso não seja conhecido, por ser intempestivo, com base nos seguintes argumentos:

i) Inicia, destacando as datas em que o contribuinte recebeu mensagem em sua caixa postal (04/08/16), tomou ciência da decisão recorrida, pela abertura da mensagem (05/08/16) e abriu os arquivos eletrônicos (08/08/16). E, naturalmente, a data em que foi interposto o recurso voluntário (19/09/16), após o prazo legal.

ii) A intimação eletrônica está prevista no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, com expressa previsão em seu § 5º que o endereço eletrônico "*(...) somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.*"

iii) "*A fiscalizada, por sua vez, limitou-se a argumentar eventual 'falha no sistema' para embasar sua pretensão de admissibilidade do recurso, sem ao menos indicar qual seria essa falha. Ora, tamanha vaguidão e fragilidade argumentativa não tem o condão de justificar a intempestividade para o fim de admissão de seu recurso voluntário, sob pena de manifesta violação legal das regras estatuídas no processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72) e, por conseguinte, do princípio do Devido Processo Legal.*"

iv) "*(. . .) recorrente junta ao presente recurso Instrumento Público de Ata Notarial (doc. nº 12 a 18). Todavia, merece crítica a atuação da defesa. Isso porque, se o prazo recursal iniciou-se em 05/08/2016, expirando-se em 06/09/2016, por que razão essa diligência ter sido realizada somente aos 19 dias do mês de setembro de 2016 quando já findo - há 13 dias - o trigésimo dia recursal???? Por que razão aguardaria tantos dias após findo o prazo recursal para demonstrar a suposta falha do sistema??? Infere-se dessa articulação que, em verdade, a recorrente percebeu-se do transcurso do prazo recursal tardivamente e, agora, busca desesperadamente reverter as consequências de sua desídia processual.*"

v) A diligência promovida, cujo resultado foi a lavratura de Ata Notarial, não evidencia tentativa frustrada de *download*, porém tão somente que houve falha no *download* do Termo de Intimação Fiscal nº 331/2016. Reproduz trecho da Ata Notarial.

vi) "*A diligência foi realizada no computador da escrevente por meio do certificado digital da fiscalizada. Ora, não podemos sequer afirmar se houve alguma falha do sistema (E-processo) ou da máquina empregada (CPU), seja aquela localizada nas dependências da recorrente, seja aquela situada no Cartório Notarial.*"

vii) "*A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece que a tempestividade é pressuposto intransponível para o conhecimento do recurso,*

---

*o qual não admite ponderações a respeito sob pena de infringência ao princípio da isonomia e à paridade de armas entre as partes.*" Menciona os Acórdãos nº 2101-001.881, 1802-002.544 e 1102-001.179.

viii) "Desse modo e diante da inexorável, repito, Presunção de Legitimidade dos Atos Administrativos diante do controle processual realizado pelo sistema E-processo e da certidão que atesta a intimação processual, resta manifesta a intempestividade do recurso ora interposto somente em 19/09/2016, quando o prazo recursal já havia expirado em 06/09/2016, razão pela qual deve ser inadmitido de plano."

Não assiste razão à recorrente.

Dispõe o art. 23 do Decreto nº 70235/72 que:

*"Art. 23. Far-se-á a intimação:*

(. . .)

**III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:**  
(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) **envio ao domicílio tributário do sujeito passivo;** ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) **registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.** (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(. . .)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

**III - se por meio eletrônico:** (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) **15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;** (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) **na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou** (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) **na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;**

(. . .)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

---

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)" (g.n.)*

O recebimento de intimações por meio eletrônico foi opção do contribuinte. Como nada foi trazido aos autos que nos impeça de aplicar a norma acima reproduzida, o registro de que acessou a caixa de mensagens em 05/08/16, definitivamente, não pode ser descartado.

Em seguida, assumamos como verdade absoluta que não era possível o acesso ao Termo de Intimação e à decisão recorrida. O que, objetivamente, deveria ter feito o contribuinte? Naturalmente, dirigido-se à DRF, para obtenção de cópias do processo. O que, de fato, o fez. Contudo, somente em 19/09/16, isto é, 45 dias após ter tomado ciência do Termo de Intimação nº 213/2016.

Não podemos, em hipótese alguma, considerar a alegação de que apenas soube de que a decisão de primeira instância lhe havia sido desfavorável, no dia 14/09/16, pois estaríamos, sem qualquer motivo concreto, desprezando o acima reproduzido art. 23 do Decreto nº 70.235/72. A ciência, inapelavelmente, deu-se em 05/08/16.

E, repetindo: se a recorrente não conseguiu fazer o "download" dos arquivos, por que não se dirigiu, imediatamente, à DRF? Por que esperou até o dia 19/09/16? Com efeito, cabe registrar que, no dia 19/09/16, obteve cópia do processo na DRF e, por conseguinte, tomou ciência do teor da decisão recorrida, providenciou a diligência que resultou na Ata Notarial constante dos autos e, por fim, protocolizou o recurso voluntário.

Não tenho dúvida de que a recorrente não foi rigorosa no trato da questão.

De todo o exposto, não encontro alternativa que não a de propor à turma que não conheçamos do recurso voluntário, por ser intempestivo.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

