



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720008/2019-07
ACÓRDÃO	3202-002.194 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLUB MED BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PIS/COFINS. IMUNIDADE. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade ou isenção aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do ingresso de divisas no país conforme previsão no art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Auto de Infração no valor de R\$ 5.614.088,64 com multa e juros (R\$ 1.000.532,86 a título de PIS e R\$ 4.613.555,78 a título de COFINS) referente aos períodos de apuração de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

No procedimento fiscalizatório constatou-se insuficiência de recolhimentos de PIS e de COFINS. A autuação se deu em razão de notas fiscais de serviços consideradas pela contribuinte como receitas de exportação referente à relação comercial dela com pessoa jurídica estrangeira para o desenvolvimento de serviços de hotelaria e serviços de agenciamento de turismo.

Os serviços de hotelaria estariam sujeitos ao regime cumulativo, a ponto que os serviços de agenciamento de turismo seriam tributados pelo regime não cumulativo no art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

Após auditoria constatou-se que as receitas auferidas de agências de viagens e/ou representantes comerciais domiciliados no país sujeitavam-se à incidência regular da contribuição do PIS e da Cofins por não representarem ingresso de divisas no país.

Foi identificado também o vínculo entre a Recorrente e a empresa sediada no exterior - Clube Med Brasil S/A e Club Med Férias. Ambas pertencem ao mesmo grupo econômico - CLUB MEDITERRANEE.

A Recorrente não conseguiu apresentar provas do ingresso de divisas no país nas operações que levaram à autuação.

Diante disso, sem o cumprimento dos requisitos legais, apontou a fiscalização que seria inaplicável a isenção do PIS e da Cofins em relação aos serviços de hotelaria prestados a residentes ou domiciliados no exterior por não atender os requisitos exigidos no art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade a qual foi julgada parcialmente procedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre/RS, formalizada através do acórdão 110-002.663, para, unicamente, cancelar o lançamento relativo ao mês de janeiro de 2015 para o PIS/COFINS, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

Para que as mesmas sejam isentas das contribuições é necessário comprovar de que forma ocorreu o pagamento de ingressos de divisas no país.

CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

A propositura de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto, importa renúncia às estâncias administrativas.

Crédito Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário ao CARF, em sua defesa, resumidamente, alega:

- QUE as receitas de exportação de serviços, independentemente, da natureza jurídica que as qualifica, gozam de isenção prevista tanto na legislação que trata do regime cumulativo (Lei nº 9.718/98 e MP nº 2.158-35/01), quanto na legislação que trata do regime não cumulativo (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03); e

- QUE mantém relacionamento estritamente comercial com a parte relacionada no exterior - Club Med Férias, através de contratos de comissionamento e contratos de marketing e venda de resorts.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de erro no lançamento tributário

No que pese a alegação de nulidade na constituição do crédito tributário, no meu entender, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente ou no ato administrativo do lançamento, sendo essas duas situações as legitimadoras para o reconhecimento de nulidade no PAF.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato administrativo foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ademais, da análise da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer

seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

Segundo, no que se refere à alegação de existência de nulidade na constituição de ofício do crédito tributário, em razão de duas ocorrências: (i) em face da eleição de regime de apuração não aplicável às receitas auferidas na atividade de agenciamento de turismo e (ii) por erro na apuração da base de cálculo das contribuições.

Entendo que as questões tratam-se de matéria de mérito a ser analisada neste voto.

II- DO MÉRITO

2.1- Do regime de apuração aplicável às receitas auferidas na atividade de agenciamento de turismo

Insurge-se a Recorrente contra o regime de apuração aplicável às receitas auferidas na atividade de agenciamento de turismo.

Alega a Recorrente que a DRJ entendeu por bem, inclusive com apoio no relatório de diligência produzido após a conversão do julgamento em diligência, cancelar parte do auto de infração e retificar outra parte.

É mister esclarecer tal situação.

Pois bem.

Primeiro, a DRJ, através da Resolução nº 10.001-624, decidiu converter o julgamento em diligência fiscal para assim constatar o regime de apuração das contribuições para atividade da contribuinte, nos seguintes termos (e-fls. 3.585):

1º) O contribuinte alega em sua peça de defesa que houve eleição de regime de apuração que não seria aplicável as suas receitas auferidas, mais precisamente no tocante aos serviços de agenciamento de turismo, os quais foram enquadrados pela fiscalização dentro do regime não-cumulativo. Aponta o impugnante que de acordo com o inciso XXIV, do artigo 10, assim como o inciso V, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, as receitas decorrentes da prestação de serviços de agências de turismo deveriam ser necessariamente enquadradas no regime cumulativo.

Em que pese tratem do mesmo tributo e possuam as mesmas bases de cálculo, não identificamos no relatório fiscal a motivação para que não fosse, no caso específico dessas receitas, adotado o enquadramento referido no inciso XXIV. Dessa forma, **é necessário que a fiscalização se manifeste sobre a correção desse enquadramento, e caso entenda que o regime correto fosse o cumulativo, que proceda as devidas correções nos lançamentos dos créditos tributários, informando os valores cancelados e mantidos.**

Por sua vez, em resposta à diligência, assim reproduz o Relatório Fiscal:

5. O contribuinte é pessoa jurídica obrigada a adotar o regime de tributação do Lucro Real para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e assim está obrigada a apurar as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de acordo com o regime não cumulativo, tal como disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e alterações posteriores.

6. Em que pese estar sujeita ao regime não cumulativo, por expressa disposição legal contida no art. 10, incisos XXI e XXIV, c/c o art. 15, inciso V, todos da Lei nº 10.833/03, as receitas originadas da prestação de serviços de hotelaria (hospedagem) e as receitas próprias da atividade de agência de viagem e de viagem e turismo estão excluídas da incidência não cumulativa conforme disciplinado nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, estando ainda sujeitas ao regime cumulativo previsto na Lei nº 9.718/98.

7. Em função dos dispositivos supramencionados, o contribuinte tem uma situação em que está obrigada a submeter as receitas auferidas à incidência do PIS e da COFINS, **em parte pelo regime não cumulativo, e, em parte, pelo regime cumulativo.** Considerando a preponderância da prestação de serviços de hotelaria e de agência de viagem e de viagem e turismo, parcela relevante das receitas operacionais auferidas pelo contribuinte sofre a incidência pelo regime cumulativo, enquanto as demais receitas operacionais acabam por se sujeitar à incidência pelo regime não cumulativo.

8. Diante de tais fatos e constatando o relatório fiscal, verifica-se que as notas fiscais (receita) que foram apuradas no regime não cumulativo, deveriam ser apuradas também no regime cumulativo, uma vez que se referem a Notas Fiscais de agenciamento de turismo. Sendo assim, o

faturamento referente ao agenciamento **deve ser expurgado do lançamento, conforme tabela a seguir:** (conf. e-fls. 3.586).

Sendo assim, do Relatório de Diligência Fiscal, constatou-se que a Recorrente se submete tanto ao regime cumulativo quanto ao não cumulativo, isso porque existem receitas auferidas à incidência do PIS e da COFINS, **em parte pelo regime não cumulativo, e, em parte, pelo regime cumulativo.**

Daí, considerando a preponderância da prestação de serviços de hotelaria e de agência de viagem e de viagem e turismo, parcela relevante das receitas operacionais auferidas pelo contribuinte sofre a incidência pelo regime cumulativo, enquanto as demais receitas operacionais acabam por se sujeitar à incidência pelo regime não cumulativo.

Daí, constatou-se que existiam as notas fiscais (receita) que foram apuradas no regime não cumulativo, também deveriam ter sido apuradas também no regime cumulativo, uma vez que se referem às Notas Fiscais de agenciamento de turismo.

Daí, no que se refere aos serviços de hotelaria já que havia sido enquadrados pela fiscalização no regime cumulativo. No entanto, o mesmo também deveria ser feito para as receitas próprias da atividade de agência de viagem e de viagem e turismo.

Portanto, foram desconsiderados os valores lançados com fundamento no regime não cumulativo.

Os valores cancelados e mantidos dos lançamentos das contribuições podem ser observados nos demonstrativos constantes às fl. 3.586 a 3.587 dos autos.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Neste tópico recursal, não há reforma a fazer.

2.2- Da exclusão do ICMS, do ISS e da CPRB das bases de cálculo do PIS e da Cofins

Neste tópico alega a Recorrente existência de nulidade do lançamento tributário por erro na apuração da base de cálculo das contribuições.

A Recorrente foi intimada a informar a existência de ações judiciais, reconhecido a existência da impetração de Mandado de Segurança de nº 0031038-65- 2017.4.02.5101, o qual tem por objeto a exclusão do ICMS, do ISS e da CPRB das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Primeiro, em sede de diligência, constatou-se não haver a inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuições.

Entretanto, no que diz respeito ao mérito, a respeito da legalidade da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Aqui, ratifico o entendimento do julgador de piso, é flagrante a existência de concomitância, não merecendo o tema maiores digressões, cabendo, unicamente, aplicar a Súmula 1º CARF, para não conhecer o pleito da Recorrente neste tópico recursal.

2.3- Das receitas auferidas pela Recorrente

Alega a Recorrente que o lançamento tributário foi realizado com base na equivocada premissa de que as receitas auferidas pela Recorrente não se configuram como receitas de exportação dado que não haveria efetivo ingresso de divisas (e-fls. 3.671).

Alega ainda a Recorrente que, dentre outras atividades acessórias, se dedica à exploração de atividades hoteleiras em geral à época, vale dizer, através de 2 (duas) filiais onde se estabeleciam os seus Villages hoteleiros – a saber, um localizado no Estado da Bahia (denominado “Village Itaparica”) e o outro no Estado do Rio de Janeiro (“Village Rio das Pedras”) – e à exploração de serviços turísticos através da prestação de serviços de agência de turismo e de turismo e viagem, através do estabelecimento matriz.

Informa que possui Contrato de Comissionamento (fls. 55 a 72) firmado com pessoa jurídica estrangeira (CM Ferias), atuando como agência de turismo cabendo-lhe a responsabilidade de captação e intermediação da negociação (a reserva em si), executando o processamento do registro da reserva no sistema integrado de reservas disponibilizado pela contratante.

Pelos serviços de intermediação da venda dos pacotes turísticos, a Recorrente faz recebe remuneração a título de comissão equivalente a 20% sobre o preço de venda dos pacotes turísticos.

Por isso, entende ela que essa comissão tem natureza jurídica de receita de exportação, portanto isenta da incidência de PIS e COFINS.

Por sua vez, o entendimento da Fiscalização foi no sentido que é necessário o ingresso de divisas como requisito para fins de aplicação do benefício tributário da não incidência das contribuições.

Nos trabalhos diligenciais se constatou que nas notas fiscais se verifica o desenvolvimento de duas atividades distintas: a) serviços de hotelaria – quando um não residente, domiciliado no exterior, vem ao Brasil se hospedar nas dependências de seus Villages; b) serviços de agenciamento de turismo – caracterizados como intermediação de venda, por conta e ordem da empresa do grupo empresarial, de pacotes turísticos a serem fruídos no exterior por brasileiros e residentes no Brasil.

Primeiro, foi identificada a existência de vínculo entre a Recorrente e a empresa sediada no exterior - Clube Med Brasil S/A e Club Med Férias. Ambas pertencem ao mesmo grupo econômico - CLUB MEDITERRANEE.

Pois bem.

Dos Contratos de Comissionamento, a fiscalização apurou que a contribuinte é responsável por enviar à Club Med Férias, os rendimentos recebidos dos clientes/turistas brasileiros ou de residentes no Brasil, líquidos da comissão do autuado. Daí, registra a fiscalização, a existência de caminho inverso, pois não há de se falar em ingresso de divisas, mas sim de remessa de divisas para o exterior.

Não foram apresentadas pelo contribuinte provas do ingresso de divisas no país nas operações que levaram a autuação.

Ante a ausência do cumprimento dos requisitos legais, apontou a fiscalização que seria inaplicável a isenção do PIS e da Cofins em relação aos serviços de hotelaria prestados a residentes ou domiciliados no exterior. Foram também formalizados Autos de Infração devido ao descumprimento por parte do contribuinte de obrigações acessórias.

Regulamentando tal regra exonerativa constitucional em questão, o art. 14, inciso III e § 1º da MP nº 2.15835/01, estabelece a “isenção” de PIS e Cofins sobre as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, *in verbis*:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

III- dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

[...]§ 1º- São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

Portanto, condição legal para fruição da isenção em pauta trata-se da exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no país. **E o ingresso no país da receita de exportação.**

A Lei nº 10.637/2002, em seu art. 5º, inciso II, prevê que as receitas de prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, não terá a incidência do PIS, somente quando dessas operações resultar pagamentos que representem o ingresso de divisas no país.

O mesmo dispõe no inciso II do art. 6º, da Lei nº 10.833/2003 para a Cofins, ao assim prever que não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

De fato, são necessárias duas condições para exclusão de tais receitas da tributação pela contribuições: i) prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; e ii) pagamentos que representem ingresso de divisas no país.

Contudo, o envio à Club Med Férias, dos rendimentos recebidos dos clientes/turistas brasileiros ou de residentes no Brasil, líquidos da comissão do autuado, não caracteriza ingresso de divisas como exigido por lei, mas trata-se de operação de remessa de divisas para o exterior.

E não se tratando de recebimento de receitas do exterior- ingresso de divisas, não há que falar-se em imunidade e/ou isenção, pois esta só haveria se houvesse receita de exportação, a qual, como dito, condiciona-se ao ingresso de divisas no país, o que não ocorreu no presente caso.

Por todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima