



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720537/2015-44</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.584 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ABT OPERADORA DE TURISMO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

AGÊNCIA DE TURISMO. VALORES AGREGADOS.

Se a agência de turismo tem a liberdade de fixar o percentual que vai cobrar do seu cliente sobre o valor dos custos dos serviços de hotelaria, transporte etc., esse valor agregado aos custos dos serviços não é comissão, mas margem de lucro. A comissão só existe se for pactuada entre o comitente e o comissário, ou então arbitrada, quando não for previamente estipulada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários – relacionados ao IRPJ e à CSLL dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2010, e à COFINS e à Contribuição para o PIS dos meses de janeiro a novembro de 2010 -, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva que votou por não reconhecê-la; e (ii) afastar a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva que votou por mantê-la.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

## RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de ABT OPERADORA DE TURISMO LTDA. (ABT):

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 11310 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 2.992.016,26, incluído nesse valor a multa qualificada e os juros de mora, referente a fatos geradores trimestrais de 2010 e 2011 (lucro presumido), sendo assim descrito os fatos apurados:

“OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

O contribuinte omitiu receitas da atividade (prestação de serviços gerais), conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo.”

b) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 11339 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 5.110.287,23, incluído nesse valor a multa qualificada e os juros de mora, referente a fatos geradores trimestrais de 2010 e 2011 (base presumida), sendo assim descrito o fato apurado:

“OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

O contribuinte omitiu receitas da atividade (prestação de serviços gerais), conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo.”

c) **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins** (a fls. 11370 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 1.125.450,06, incluído nesse valor a

multa qualificada e os juros de mora, referente a fatos geradores trimestrais de 2010 e 2011 (incidência cumulativa), sendo assim descrito o fato apurado:

“INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À COFINS

O contribuinte omitiu receitas da atividade (prestação de serviços gerais), conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo.”

**d) Contribuição para o PIS/Pasep - PIS** (a fls. 11360 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 243.847,58, incluído nesse valor a multa qualificada e os juros de mora, referente a fatos geradores trimestrais de 2010 e 2011 (incidência cumulativa), sendo assim descrito o fato apurado:

“INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O contribuinte omitiu receitas da atividade (prestação de serviços gerais), conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo.”

A contribuinte, ABT, impugnou os lançamentos e a **8ª Turma da DRJ/RJO** proferiu, no **Acórdão n. 12-87.046 de 19/04/2017 (a fls. 11544 e segs.)**, a seguinte decisão:

“Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe ACORDAM os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJO, por unanimidade de votos, para, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado:

1) NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO E JULGAR PROCEDENTE o lançamento efetuado de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), para considerar devido o valor de R\$ .1.018.759,68.

2) NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO E JULGAR PROCEDENTE o lançamento efetuado de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para considerar devido o valor de R\$ 366.753,48.

2) NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO E JULGAR PROCEDENTE o lançamento efetuado de Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), para considerar devido o valor de R\$ 82.774,23.

2) NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO E JULGAR PROCEDENTE o lançamento efetuado de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), para considerar devido o valor de R\$ 382.034,89.

3) MANTER a Multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os tributos devidos.

4) MANTER os Juros moratórios – taxa Selic, conforme previsão em legislação vigente.

**5) MANTER a responsabilidade solidária da Empresa ABT OPERADORA DE TURISMO LTDA – CNPJ nº 78.752.110/0001-05 e de suas sócias, Srª. CRISTIANA GOMES PITOL GRASSANO – CPF 025.328.229-29 e Srª. MARIA DE LOURDES GOMES PITOL – CPF 841.124.769-49.” [sic]**

**A ementa do referido acórdão assim foi exarada:**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. TAXA SELIC. Nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Descritas pela fiscalização circunstâncias que demonstram a prática do contribuinte de reiteradamente ocultar receitas do Fisco, declarando e contabilizando valores inferiores àqueles cobrados por prestação direta de serviços, justifica-se a aplicação da multa qualificada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá formalizar Representação Fiscal para Fins Penais sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária. A Representação será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e à inconstitucionalidade da legislação em vigor não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PRESTADOR DE SERVIÇOS DE TURISMO. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

A empresa prestadora de serviços de turismo, quando atuar por conta própria, terá como receita bruta auferida o total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço pago pelo cliente. Não é admissível, por falta de previsão legal, a exclusão da base de cálculo de valores transferidos a outras pessoas jurídicas, a qualquer título.

PRESTADORAS DE SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviço em geral, tributadas no regime do lucro presumido, devem apurar a base de cálculo do IRPJ mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida mensalmente, com exceção das prestadoras de serviços de transporte, hospitalares e de auxílio diagnóstico.

LUCRO PRESUMIDO. CUSTOS.

Na sistemática do lucro presumido, os custos da atividade já estão contemplados no coeficiente de presunção do lucro.

OMISSÃO DE RECEITA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010, 2011 CSLL/PIS/COFINS. DECORRÊNCIA.

Subsistindo o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

**A ABT tomou ciência do Acórdão n. 12-87.046 em 05/05/2017 (termo a fls. 11637) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 11651 e segs.) em 05/06/2017 (Termo a fls. 11650), no qual aduz as seguintes razões de defesa a seguir expostas em apertada síntese:**

“.....

Portanto, realiza os seguintes serviços: operação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, nacionais ou internacionais; intermediação remunerada na reserva de acomodações; recepção, transferência e assistência especializada ao turista ou viajante; venda comissionada ou intermediação, remunerada de passagens individuais ou coletivas, passeios, viagens e excursões; representação de empresas transportadoras, empresas de hospedagem e outras prestadoras e serviços turísticos; divulgação pelos meios adequados dos serviços

mencionados acima, obtenção e legalização de documentos para viajantes; reserva e venda, mediante comissionamento, de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outros; transporte turístico em geral; desembaraço de bagagens nas viagens e excursões de clientes; agenciamento de cargas; prestação de serviços para congressos, convenções, feiras e eventos similares.

A cadeia produtiva dos serviços de turismo envolve os meios de hospedagem, as transportadoras turísticas, a organizadora de eventos, os parques temáticos, os acampamentos turísticos e as agências de turismo, dentre outros, sendo que se compreende 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.

Nesse sentido, o seu faturamento corresponde a valores agregados ao preço do custo de seus fornecedores e comissões recebidas, por vezes adiantadas e recebidas no momento da compra, ora recebidas após a quitação direta ao prestador do serviço turístico.

Nos termos da legislação vigente, e conforme restará demonstrado, os recolhimentos tributários devem ser calculados sobre o valor agregado ao preço de custo de seus fornecedores ou a comissão, pois a receita bruta da Recorrente não corresponde ao total de receita escriturada como entrada.

A receita de entrada é composta por importâncias que são repassadas aos hotéis, companhias de aviação, parques turísticos, produtoras de eventos, entre outros prestadores de serviço e parceiros da Recorrente.

Notoriamente, estas receitas de entrada são recebidas pela Recorrente, que após o desconto da sua comissão, repassa àqueles fornecedores que efetivamente prestam os serviços turísticos.

O entendimento exposto no Auto impugnado e na decisão recorrida considera como base de cálculo toda a entrada que a Recorrente recebe a qualquer título, inclusive àquelas relativas as demais empresas vinculadas à cadeia produtiva dos serviços de turismo, independentemente da limitação desenvolvida pela Recorrente que corresponde a simples intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos.

Tudo isso, apesar de reconhecer que a Recorrente pode exercer atividade cuja base de cálculo dos tributos é somente sobre a diferença do preço de venda ou comissão, visto que segrega um pequeno valor a este título. Assim, não há como aceitar a segregação de pequena parcela do faturamento e a desconsideração de todo o restante das vendas de

passagens, diárias de hotéis, pacotes de terceiros, locação de veículos como sendo operados pela Recorrente.

(...)

### III. MÉRITO

(...)

Considerando-se estas premissas legais, as agências de viagens e turismo são pessoas jurídicas que realizam serviços (I) privativos: **venda comissionada ou intermediação remunerada na comercialização de passagens**, passeios, viagens e excursões, nas modalidades aérea, aquaviária, terrestre, ferroviária e conjugadas; **assessoramento, planejamento e organização de atividades associadas à execução de viagens turísticas ou excursões**; organização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens, individuais ou em grupo, e intermediação remunerada na sua execução e comercialização; e organização de programas e serviços relativos a viagens educacionais ou culturais e intermediação remunerada na sua execução e comercialização; (II) **não privativos: obtenção e legalização de documentos para viajantes; transporte turístico de superfície; desembarço de bagagens, nas viagens e excursões de seus clientes; intermediação remunerada de serviços de carga aérea e terrestre; intermediação remunerada na reserva e contratação de hospedagem** e na locação de veículos; intermediação remunerada na reserva e venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos e culturais; representação de empresa transportadora, de meios de hospedagem e de outras empresas fornecedoras de serviços turísticos; assessoramento, organização e execução de atividades relativas a feiras, exposições, congressos e eventos similares; venda comissionada ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens e excursões e de cartões de assistência ao viajante; venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; outros serviços de interesse de viajantes, **que em síntese resultam na intermediação entre prestadores de serviços turísticos e seus consumidores ou presta o serviço diretamente, mediante remuneração, bem como podem oferecer serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, assim definidos como junção de organizar, contratar e disponibilizar os programas, roteiros, itinerários, recepção, transferência e assistência ao consumidor.**

**Observe-se que em nenhum momento referidas Leis descreveram distintamente ou prescreveram tratamento diferenciado entre agência de viagens e turismo e operadora de turismo.**

**Inclusive, destaca-se que é permitido que AGÊNCIA DE VIAGENS E TURISMO assuma denominação de OPERADORA DE TURISMO - art. 5º § 2º da Lei nº 12.974/2014!**

**Outrossim, para prestação direta do serviço é necessário que haja ao menos estrutura física para isso, 'o que de fato não é o caso da Recorrente, pois suas atividades limitam-se apenas à intermediação.**

**Para se caracterizar a operação de serviços, a agência deve contratar serviços de terceiros, mas que serão vendidos como se fossem próprios, tais como os famosos fretamentos de navios na costa brasileira, os fretamentos de aviões para determinados destinos, quando a operadora vende a totalidade dos assentos da embarcação fretada. O allotment, que é a compra de determinada quantidade de diárias de um hotel para venda posterior. Ou o transporte terrestre de passageiros, conhecido como receptivo.**

**Em nenhum momento houve a comprovação de contato ou contrato que comprovasse a plena assunção de riscos com reservas prévias com ou sem pagamento de aluguel de hotel, companhias aéreas, parques, teatros, cinemas, entre tantos outros estabelecimentos turísticos dos quais os clientes da Recorrente possuem acesso.**

**Os casos citados pela fiscalização comprovam isso, pois as redes de hotéis afirmam não ter contratos com a Recorrente, nem mesmo a reconhecendo! Claro, as compras de diárias são feitas uma a uma por conta e ordem de cada cliente! A fatura da diária é entregue a cada cliente e emitida por cada hotel!**

**Ainda, esclarece-se que, a responsabilidade pela execução, encargos e cumprimento dos acordos turísticos não são da Recorrente e sim de seus fornecedores (hotéis, parques, companhias aéreas, etc), isso porque, os contratos e reservas somente são firmados após aprovação dos clientes da Recorrente.**

**Outrossim, em regra, as reservas são precedidas de várias reuniões entre a agência de viagens e turismo e o consumidor (turista), nas quais são definidos datas da viagem, entrada e saída da hospedagem, horários e opções de voos, passeios, tickets de parques e espetáculos culturais, etc., de modo que sem a confirmação da reserva, nenhuma solicitação da Recorrente é realizada aos seus fornecedores.**

**Assim, após a confirmação da reserva, os riscos e responsabilidades da execução dos serviços turísticos (hospedagem, transporte, realização do espetáculo) ou eventuais falhas são das respectivas prestadoras dos serviços!**

Assim, não há contratação por conta e risco da Recorrente, vez que não há confirmação de reserva sem expresse aceite do cliente (turista).

Se assim o fosse, deveria descrever cada atividade feita pela Recorrente e que deveria ser objeto de autuação, jamais desconstituir toda a sua contabilidade, que é regular e atende aos preceitos contábeis para sua atividade.

**Ocorre que, apesar da clareza das lições acima, o r. acórdão não aplica a legislação não tributária de acordo com os conceitos nela definidos, bem como insiste em afirmar que a Recorrente age por sua conta e risco, como se possuísse inúmeros contratos de reservas prévias com inúmeros fornecedores turísticos, assim, observa-se que os fundamentos utilizados para manutenção do lançamento de débito tributário distorce a definição de agência e operadora de viagens e turismos, pois, imputa à Recorrente serviços que são alheios à sua responsabilidade, veja-se:**

(...)

E diga-se que pela contabilidade da Recorrente, os valores não foram contabilizados como receita, nem mesmo foram prestados em nome dela!

Nesse sentido, ao Poder Executivo cabe a execução da lei, não sua interpretação, ainda mais, de forma diversa àquela definida e positivada pelo legislador, sob pena de infração ao Princípio Constitucional da Legalidade previsto no inciso II do artigo 50 da Constituição Federal, bem como artigos 110 e 111 do Código Tributário Nacional.

Assim, a intermediação é descrita nas **Leis nº 11.771/2008 e 12.974/2014** como oferta, reserva e venda de serviços de seus fornecedores, como, passagens; acomodações/ hospedagem; programas educacionais e de aprimoramento profissional, bem como abrange atividades complementares de obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário para realização de viagens; transporte turístico; desembaraço de bagagens em viagens e excursões; locação de veículos; obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas; representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos; apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres; venda ou intermediação

remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante; venda de livros revistas e outros artigos destinados aos viajantes; acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.

(...)

Em respeito ao Princípio da Eventualidade e por pura cautela, observa-se que, independentemente, do tipo de serviço prestado entre intermediação ou operação de turismo pela Impugnante, as Leis nº 11.771/2008 e 12.974/2014 não tratam distintivamente essas atividades, vez que ambos são desempenhados por agência de viagens e turismo que poderá utilizar-se da denominação operadora.

**Nota-se, portanto, que não há diferença entre operadora de turismo e agência de viagens e turismo, isso porque, as Leis que dispõe sobre a Política Nacional de Turismo e das Agências de Turismo não as distinguem.**

(...)

Assim, partindo desse pressuposto é necessário argumentar acerca do faturamento e renda que a Recorrente possui, que recebe ora dos seus cliente ora dos seus fornecedores pela contraprestação do serviço de intermediação nos serviços turísticos, nos termos dos artigos 3º, 4º e 5º da Lei nº 12.974/2014, conforme segue abaixo.

#### **b. RECEITA DA AGÊNCIA DE TURISMO**

O r. Acórdão recorrido assenta que, o faturamento da Recorrente é toda a renda que circula no seu caixa, pois, (I) distingue as operações comerciais de agência de viagens e turismo das operadoras de turismo; (II) entende que as operadoras de turismo agem como revendedoras de serviços turísticos, adquirem dos prestadores dos serviços turísticos e revendem ao consumidor; (III) entende também que toda renda que recebe dos consumidores é o faturamento da operadora de turismo, de modo que, sob o regime de presunção de lucro, o faturamento é equivalente à 32% da receita bruta; ainda (IV) afirma que a Recorrente organiza e disponibiliza os serviços turísticos adquiridos e por isso se enquadra como operadora de turismo.

No entanto, conforme já amplamente exposto as Leis n 11271/2008 e 12974/2014 já definiram que legalmente não há diferenças entre agências de viagem e turismo e operadoras turismo, inclusive aquela pode assumir o

nome desta. Assim, nos termos do artigo 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar definição, conteúdo ou conceitos privados já definidos em outra lei, de modo os serviços turísticos também estão previstos das leis acima.

Por eventualidade e cautela, mesmo que permaneça o entendimento de distinção entre agências de viagens e turismo e operadoras de turismo, os serviços realizados são expressos nos artigos 3º e 40 da Lei nº 12,974/2014 e sua a prospecção e disponibilização não estão adstritos à compra pela agência de viagem e turismo ou operadora de turismo e revenda ao consumidor final.

Igualmente, mesmo que os serviços sejam detalhadamente prospectados e disponibilizados **a única pessoa cabível a ser caracterizada como compradora dos serviços é o consumidor (turista), pois é quem escolhe todos os detalhes da viagem, inclusive retirando ou incluindo opções que jamais foram prospectadas pela Recorrente.**

Tal afirmação é possível e segura, pois tais operações são realizadas através de intermediações, conforme definidas nas Leis nº 12.771/2008 e 12.974/2014, de modo que o Código Civil duas formas para operacionalização da intermediação, quais sejam (I) corretagem e (II) contrato de agência.

Antes de adentrarmos especificamente nos contratos acima, é preciso estabelecer que os polos contratantes (representantes e representados) nessas relações turísticas são substituíveis e mutáveis, ora representa-se o consumidor ora representa-se o prestador do serviço.

Assim, **segundo o artigo 722 e seguintes, no contrato de corretagem uma pessoa que não ligada a outra e em razão de mandato, interesse expresso, se propõe a realizar determinado negócio em nome do contratante e seguindo suas instruções permite que a contratada conclua o negócio, sendo-lhe retribuída por alguma remuneração.**

Como é caso da representação do adquirente ou do tomador do serviço que propõe à Recorrente que negocie junto aos tantos quantos forem os interesses do passeio com as empresas que forneçam os serviços turísticos (hotéis, viagens aéreas, traslado, aluguel de veículos, compras de tickets para espetáculos culturais, entre tantos outros serviços que são fornecidos nos mais diversos tipos, preços, locais, horários, burocracias, etc.).

Por outro lado, sinaliza-se com **o contrato de agência previsto no artigo 710 e seguintes, o qual prevê que determinada pessoa sem vínculo ou eventualidade propõe-se a promover a venda/oferta de algum bem ou**

**negócio em determinada região, cabendo cumprir determinadas instruções da proprietária do bem ou negócio.**

Como é o caso da representação das prestadoras de serviços, quando lhe são procuradas um ou outro serviço que disponibiliza. Ex.: turista que procura somente passagens aéreas ou hospedagem ou ticket para espetáculos ou traslado ou veículo de aluguel etc.

Em comum às hipóteses acima, destaca-se que a **remuneração da Recorrente pode ocorrer através de comissão, taxa ou valor agregado, vez que tais operações tratam-se apenas de intermediação de interesses e serviços, ora interesse do consumidor ora serviço turístico, exatamente nos termos no artigo 27 da Lei nº 11.711/2008**, conforme muito bem explica o Douto advogado Dr. Frederico de Moura Theophilo, páginas 12 - 14 da Consulta anexa.

(...)

Nesse sentido, é essencial ressaltar que a Lei no 11.771/2008 é objetiva e taxativa ao definir qual o preço do serviço de intermediação, qual seja, a comissão ou valor agregado ao preço de custo dos fornecedores ou a taxa.

(...)

**Por comissão entende-se como a importância recebida diretamente dos fornecedores que efetivamente prestam o serviço turístico aos consumidores que procuram a Recorrente para realizar reservas em seus nomes, entretanto o pagamento é realizado diretamente ao prestador que de serviço, que repassará a quantia devida à intermediadora, ora Recorrente, assim como ocorre nas relações entre a Recorrente e as empresas hoteleiras, conforme descrito em fls. 11404 e 11406.**

**Valor agregado é a quantia acrescida pela agência de viagens e turismo ao preço de custo de seus fornecedores, prestadores de serviços turísticos, de modo que o recebimento dessa importância ocorre quando o consumidor quita o serviço turístico à Recorrente que tem a obrigação de transmitir a quantia devida ao prestador do serviço para quitação dos interesses outorgados pelo consumidor.**

Nessa relação, **não há formalização de contrato para que a Recorrente revenda os serviços turísticos de seus fornecedores e posteriormente o realize em seu nome, pois efetivamente, o contrato é realizado entre o consumidor e a prestadora de serviço turístico, ou seja, passagens, tickets, reservas são todas emitidas diretamente ao consumidor, jamais à Recorrente.**

Portanto, receita da Recorrente exclusivamente a renda correspondente à comissão, valor agregado ou taxa, referente a eventual serviço prestado diretamente, de modo que não há como confundir com os custos ou preço dos fornecedores/prestadores de serviços jurídicos.

**Assim, nessa relação comercial, a Recorrente recebe sua renda de duas formas, diretamente do fornecedor de serviço turístico ou do consumidor.**

**Na primeira hipótese, a Recorrente recebe comissão quando o consumidor paga o preço do serviço turístico diretamente ao prestador, de modo que este (prestador do serviço turístico) repassará a importância devida à Recorrente, com emissão de nota fiscal, inclusive recolhendo-se o imposto de renda na fonte. Alguns exemplos: operações com a MSC Cruzeiros, Royal Caribbean, Blue Tree Hotéis, vide notas fiscais emitidas pela Recorrente e juntadas em fls. 10451,10515,10587 e 10591.**

Por outro lado, a Recorrente poderá receber sua comissão ou valor agregado também quando o consumidor pagar o preço do serviço turístico diretamente à Recorrente, de modo que a mesma repassará a importância devida ao prestador do serviço, emitindo, igualmente, nota fiscal referente à sua comissão, com destaque à informação "comissão já descontada". Inclusive essa atividade também é realizada com o Blue Tree Hotéis vide notas fiscais nº21442; 22184; 21441; 72731; 22232 doc. 002 anexo.

(...)

**Neste sentido, a própria Receita Federal do Brasil ao avaliar opção tributária de empresa do setor que realiza a intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, esclareceu que para fins de cálculo da receita bruta de que trata o parágrafo 1º do art. 30 da Lei Complementar nº 123 de 2006, a receita será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, vide Solução de Divergência nº 3 de 30 de Abril de 2012, abaixo:**

(...)

Com efeito, este também é o recente entendimento deste Ilustre Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Processo nº 15374.000572/00-37 conforme Acórdão nº 9101-002.359, abaixo em destaque e integralmente em anexo (doc. 004):

(...)

Diante do exposto, a própria Receita Federal do Brasil e o r. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram o entendimento de que os valores recebidos dos consumidores e repassados aos fornecedores não configuram receita bruta da Recorrente, não representando base de cálculo para tributação.

#### **c. AUSÊNCIA DE CONTRATO FORMAL COM FORNECEDORES**

**Diante dos fatos acima, resta comprovando que a Recorrente não desenvolve ou compra e revende serviços turísticos tais como hotel, restaurante, vôos, etc.... bem como não possui qualquer tipo de contrato para que os prestadores de serviços turísticos prestem o serviço em nome da Recorrente.**

Nesse sentido, o fato da Recorrente não possuir contrato expresso com os fornecedores de serviços não desqualifica sua atividade, e conseqüentemente a forma de tributação de sua receita, pois **o Código Civil no artigo 656 estabelece que as relações contratuais podem ser expressas ou tácitas, e muito menos a qualifica como prestadora de serviço em seu próprio nome, vez que continua sendo a intermediadora do negócio e não descaracterizando a forma de registro de suas receitas nos termos do artigo 27 da Lei nº11.771/2008.**

(...)

#### **d. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS.**

(...)

Portanto, conforme já demonstrado, a Recorrente presta serviço de intermediação entre o consumidor e fornecedor de serviço turístico, de modo que sua receita bruta é o preço do seu serviço de intermediação, ou seja, a comissão, o valor agregado ao custo do serviço do fornecedor ou taxa referente à eventual serviço prestado diretamente pela Recorrente.

(...)

Indispensável salientar que as quantias recebidas dos consumidores repassadas aos fornecedores do serviço turístico não compõem a receita da Recorrente, dado que em nenhum momento essas importâncias são inseridas no preço do serviço da impugnante.

Portanto, considerar os custos e lucros dos fornecedores como receita da Recorrente é, novamente, afronta ao Princípio da Legalidade, pois em nenhum momento a lei determinou tal composição, pelo contrário, é

objetiva ao • definir o preço do serviço de intermediação, vide parágrafo 2º do artigo 27 da Lei nº 11.771/2008 já citado.

(...)

Assim, a exigibilidade tributária (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) com base de cálculo que não seja aquela do próprio faturamento descrito na Lei nº 11.771/2008 é a plena caracterização do confisco tributário, vez que o Estado retira da Recorrente algo que não lhe é devido, isto é a voracidade predatória do fisco que ultrapassa o limite legal da arrecadação tributária, expondo-se à moléstia da vedação ao confisco.

**e. DIVERGÊNCIAS ENTRE AS RECEITAS DECLARADAS E MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.**

Diante de todo o exposto, é obvio que o agenciamento de viagens é a atividade da Recorrente, pois ela oferta e reserva os serviços turísticos, sendo que o preço do seu serviço é a comissão, o valor agregado ou a taxa, tal qual descrito nas Leis nº 11.771/2008 e 12.974/2014.

Também, é possível verificar que nem todas as receitas que entram no caixaS da Recorrente são próprias, vez que preponderantemente a Recorrente realiza o recebimento de todo os serviços turísticos que serão realizados durante a viagem e repassa a quantia devida ao respectivo fornecedor.

(...)

Importante destacar que, em caso análogo sobre a transitoriedade de receita no caixa das empresas e a respectiva tributação, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.7065, ponderou que o ICMS, que é verba transitória no caixa do contribuinte, não é base de cálculo para o PIS e a COFINS.

Nesse sentido, o julgamento acima assemelha-se ao presente, pois, a única receita tributável que a Recorrente possui é o somatório das comissões e valor agregado às intermediações realizadas entre os prestadores de serviços turísticos e consumidores (turistas), de modo que o restante das quantias que passaram no caixa da Recorrente são verbas transitórias de propriedade de terceiro(s), assim como ocorre com o ICMS que é destacado em nota fiscal quanto há circularização de mercadorias ou serviços de transporte, que da mesma forma não é base tributável o PIS, da COFINS, da CSLL e do IRPJ.

Assim, aplica-se à Recorrente o Pronunciamento Técnico nº 30 do Comitê de Pronunciamento Contábeis - CPC, órgão instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 1.055/2005.

(...)

Nesse sentido, é óbvio e comum que haverá discrepância entre os valores tributados e valores escriturados, posto que a Recorrente deve tributar apenas o que é devido, ou seja, a sua receita/faturamento propriamente ditos.

(...)

Destarte, em nenhum momento a Recorrente empenhou-se em desenvolver uma contabilidade "criativa", tal qual ofensivamente descrito no Auto de Infração, uma vez que realizou todos os procedimentos contábeis exigidos em Lei.

(...)

#### **f. REGISTROS CONTÁBEIS.**

Conforme determinado pelas normas que regem os Serviços Turísticos, e considerando-se especialmente o disposto no artigo 27 da Lei 11.771/2008, que conceitua a Receita Bruta das Agências de Turismo os valores recebidos como Comissão e os valores que agregam o preço de custo dos fornecedores de hospedagem, transporte, organizadores de eventos, restaurantes, parques temáticos e demais atividades discriminadas no artigo 21, os registros contábeis das operações são assim efetuados:

1. Registro dos valores recebidos de cliente: recebimento dos valores negociados com os clientes, que devem ser obrigatoriamente repassados aos fornecedores dos serviços contratados, pois a Recorrente é meramente depositária desses valores, são registrados à débito da conta do ativo "Clientes Diversos". Os registros são efetuados com base nos controles auxiliares.
2. Registro dos valores pagos aos fornecedores: Valores recebidos dos clientes e repassados aos fornecedores, geralmente é descontado o valor da Comissão e ou do Valor Agregado ao preço do custo por eles estipulados, são registrados na conta do passivo "Fornecedores Diversos". O controle analítico, fornecedor por fornecedor, é controlado em registros auxiliares.
3. Registro das Comissões e dos Valores Agregados: Mensalmente, e tendo como suporte os registros auxiliares, os valores recebidos dos clientes

turistas são transferidos para a conta, classificada no passivo, "Hotéis, Cias Aéreas e outros serviços", bem como, são transferidos para esta mesma conta os valores pagos aos fornecedores. Sequencialmente são registradas como "Receitas de Prestação de Serviços", na Demonstração do Resultado do Exercício, os valores das notas fiscais de comissão e os valores agregados ao preço do custo dos serviços dos fornecedores. Os documentos que suportam esses registros são a Nota Fiscal de Comissão emitida contra o fornecedor do serviço e **nota fiscal emitida em nome da própria Impugnante quanto se trata de valor agregado.**

(...)

#### **g. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

Quanto ao cumprimento dos artigos 14 e 15 da IN RFB nº 1.033/2010, nota-se que a Recorrente é o ente a quem as instruções normativas se dirigem.

Portanto, a contribuinte é a fornecedora de quem a Recorrente recebe o preço do seu serviço, por meio de comissão ou valor agregado ao preço do custo, pois a contribuinte será a fonte pagadora dos rendimentos, exceto quando tratar de serviço relativo a venda de passagens, excursões ou viagens.

Nesse sentido, nos termos da IN RFB 153/1987, o imposto de renda será retido na fonte pagadora no percentual de 1,5 (um inteiro e cinco décimos por cento).

Os serviços realizados pela Recorrente em nenhum momento infringiram os preceitos legais, inclusive, quando devido, houve a retenção do imposto de renda retido na fonte em 1,5% sobre o valor da nota fiscal de comissão, nos termos legais, conforme se observa nas notas fiscais nº 22580; 22579; 22648, doc. 006 anexo.

#### **h. DESQUALIFICAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTA QUALIFICADA AUSÊNCIA DE DOLO.**

(...)

Porém, ainda que não bastem os fatos e argumentos apresentados, é necessário refutar veementemente que não: merece prosperar aplicação de multa punitiva de 75%. sobre a quantia devida por falta de pagamento ou recolhimento ..., bem como sua majoração em 150% prevista no parágrafo primeiro do referido artigo.

(...)

A Recorrente em nenhum momento omitiu qualquer informação da sua contabilidade da Receita Federal do Brasil, seja receita dos fornecedores ou receita das intermediações, fato é que sempre cumpriu pontualmente com suas obrigações acessórias, declarando todas as informações necessárias e obrigatórias que a RFB possa desempenhar sua fiscalização.

(...)

Assim, não é passível sustentar que a Impugnante seja penalizada por algo que não praticou, qual seja a omissão ou declaração inexata. Da mesma forma, é inadequada a majoração das multas em 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsto no parágrafo primeiro do artigo acima.

Em nenhum momento ficou caracterizada sonegação ou fraude para que houvesse a duplicação da multa punitiva, já que todas as obrigações tributárias foram cumpridas no termo devido.

Nesse sentido, manter a multa punitiva duplicada por fraude é intolerável, excessivo e ilegal, vez que a Recorrente sempre satisfaz suas obrigações tributárias conforme permitem e ordenam as Leis nº11.771/2008 e 12.974/2014.

Ainda, é preciso destacar que, no Direito Tributário a majoração da multa é condicionada à ocorrência de dolo, que segundo o artigo 18 do Código Penal Brasileiro, dolo é o ato que o agente assume ou quis o resultado infrator.

(...)

Portanto, requer seja desconstituída a multa punitiva, bem como sua majoração, pois não há elementos indispensáveis para sua configuração, também, conforme entendimento pacificado no CARF acerca da necessidade de certeza do dolo para aplicação de tal majoração.

#### **i. DESQUALIFICAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL.**

(...)

Requer, por todos os fundamentos expostos, diante da ausência de indícios de intenção dolosa e ausência de prova inequívoca de enquadramento na hipótese apresentada pelo r. fiscal, a reforma da decisão recorrida para fins de determinar a improcedência e nulidade do Auto de Infração e representação fiscal para fins penais, e ainda assim, novamente por cautela e em respeito ao Princípio da Eventualidade, que se limite o presente Auto de Infração ao eventual lançamento tributário.

#### **j. DECADÊNCIA.**

Nesse sentido, é necessário destacar que uma vez reconhecida ausência de fraude e crime tributários, conseqüentemente, é preciso reconhecer ocorrência da decadência dos períodos fiscalizados de Janeiro a Dezembro de 2010 referentes aos lançamentos do PIS e da COFINS e 1º ao 3º Trimestres de 2010 referentes ao IRPJ e CSLL, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN.

(...)

Portanto, por não haver dolo, fraude ou simulação, casos de infrações tributárias penais, o pagamento parcial dos tributos cujos lançamentos se operam por homologação, o não oferecimento de renda à tributação e conseqüente não pagamento são condições para que o Fisco inicie a apuração do valor a ser recolhido, no prazo decadencial de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, que no caso se operacionaliza com obtenção de renda.

(...)

#### **IV. PEDIDOS**

Considerando-se que as Leis nº 11.771/2008 e 12.974/2014 reputam que a atividade e intermediação de turismo são serviços prestados pela agência de turismo, não sendo atividades empresariais; bem como a receita da Impugnante é tão somente a comissão ou valor agregado ou taxa, quando presta serviço diretamente; sendo essa a razão de diferenças entre a receita tributada e movimentação financeira; considerando, ainda, a ausência de artifícios contábeis para ludibriar o fisco e por, fim que a Recorrente cumpriu com todas as obrigações tributárias, o presente auto de infração fere Princípios Constitucionais da Legalidade, Isonomia, Capacidade Contributiva, Vedação ao Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade, devendo ser anulado nos termos dos artigos 2º, 50 e 53 da Lei 9.784/1999:....”

#### **A fls. 11827, consta o seguinte despacho da SACAT-DRF-LON-PR:**

“Tendo em vista que o interessado apresentou Recurso Voluntario, tempestivamente, proponho encaminhar o processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.”

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

A Autoridade Lançadora afirma que:

a) o somatório dos créditos decorrentes de operações efetuadas através de cartões de crédito ou débito é superior ao montante total das receitas reconhecidas pelo contribuinte e oferecidas à tributação através das respectivas declarações (DIPJ, DACON e DCTF);

b) a empresa utiliza em sua contabilidade uma conta de transição (classificada no Passivo Circulante) denominada “167 – HOTEIS, CIAS AÉREAS E OUTROS SERVIÇOS” para registrar os valores totais das vendas de serviços, os custos incorridos na venda desses serviços e finalmente, registra na conta de receitas “411 – SERVIÇOS PRESTADOS”

c) o registro das vendas era efetuado da seguinte forma: Débito da conta “CLIENTES DIVERSOS” e Crédito da conta “HOTÉIS, CIAS AÉREAS E OUTROS SERVIÇOS (Conta do Passivo);

d) o registro dos custos dos serviços vendidos era efetuado da seguinte forma: Débito da conta “HOTÉIS, CIAS AÉREAS E OUTROS SERVIÇOS” e Crédito da conta “FORNECEDORES DIVERSOS”,

e) registro das receitas era efetuado da seguinte forma: Débito da conta “HOTÉIS, CIAS AÉREAS E OUTROS SERVIÇOS” e Crédito da conta “SERVIÇOS PRESTADOS”,

f) a forma utilizada pela empresa para registrar contabilmente suas operações não diferencia as operações de intermediação de serviços turísticos, onde a empresa recebe comissões pela venda de produtos por conta e ordem de terceiros, das operações de venda de produtos organizados por ela própria, por sua conta e risco;

g) os registros contábeis, de maneira inábil, tentam informar que todas as receitas têm como natureza jurídica o recebimento de comissões

h) a empresa compra serviços de hospedagem, turismo e transporte de passageiros e os revende a seus clientes, com lucro, ou seja, o serviço é prestado em seu próprio nome;

i) o cliente quando passa o cartão de crédito e autoriza o pagamento à ABT está comprando pacotes turísticos organizados e vendidos pela própria ABT, ou seja, está firmando um contrato com a própria operadora e não com os hotéis, companhias aéreas etc.;

j) depreende-se do art. 27 da Lei 11.771/08 que as empresas prestadoras de serviços turísticos podem atuar de duas formas: na qualidade de intermediadora dos serviços, quando age em nome de terceiros; e na qualidade de fornecedora direta dos serviços, quando age em nome próprio, sendo que, no primeiro caso, a empresa de turismo faz a mera ligação entre o

cliente e o prestador de serviço; e, no segundo caso, ela realiza ou assume a responsabilidade pelo serviço turístico;

kj) que o mercado em geral chama a intermediadora de “agência de turismo” e a organizadora de “operadora de turismo”;

l) no caso da intermediação, empresa auferir como receita apenas o valor da comissão recebida dos fornecedores dos serviços por ela intermediados, de modo que a receita bruta deve ser o valor da comissão por ela recebida; por outro lado, quando o serviço seja prestado pela própria empresa, ou por terceiros em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes;

m) a ABT não logrou êxito em demonstrar a tese de que recebe apenas comissões pois documentos apresentados pela própria empresa informam que a ABT realiza, em sua maioria, venda de serviços turísticos próprios ou revende, sob sua própria conta e risco, serviços contratados com terceiros;

n) como se observa pelo contrato social, a empresa pode realizar atividade de “agência” ou “operadora” de turismo;

o) se a empresa não faz vendas diretas, questiona-se o motivo dos pagamentos através de cartões de crédito serem realizados por clientes diretamente à ABT;

p) a empresa descreve exatamente o que a fiscalização quer demonstrar: a responsabilidade e o risco do negócio é da ABT, que age em nome próprio e não de terceiros, quando sustenta que: *Participamos do processo de planejamento da viagem, dando suporte e consultoria sobre os destinos em todas as etapas, com assistência em tempo integral. Selecionamos criteriosamente nossos fornecedores locais em cada destino e desenvolvemos uma relação de confiança e identidade. Assim como nós, nossos parceiros locais primam pela qualidade dos serviços oferecidos.*”;

q) informações na internet, são descritos alguns diferenciais sobre o produto vendido pela ABT, ou seja, que se trata de serviço diferenciado e individualizado, impossível de se caracterizar como intermediação;

r) sua contabilidade é confusa e não esclarece quais são as receitas vindas de intermediação e quais são provenientes da criação e revenda de produtos turísticos exclusivos (pacotes de viagens, hospedagens, passeios etc.);

s) a ABT organiza e disponibiliza o serviço, e as partes contrárias atuam como “agência”, ou seja, recebem comissões pela venda dos pacotes turísticos;

t) foram juntados 3 contratos idênticos, formalizados com as empresas V.S.A Turismo Ltda., Thaiman Turismo Ltda., e Conquista Viagens e Turismo;

u) um ponto crucial para o entendimento da atividade desempenhada pela ABT está na cláusula 6 dos referidos contratos, onde trata-se dos direitos e obrigações da “contratada”,

que, no caso, é a ABT Operadora, cuja obrigação é **“disponibilizar os serviços da forma indicado no Contrato de Intermediação de Serviços de Turismo para cada cliente.”**;

v) fica claro nos contratos que a responsabilidade pela realização dos serviços turísticos é da ABT Operadora, a qual arca com o risco do negócio, pois a relação jurídica é entre o cliente (hóspede, passageiro) e a ABT e não com as companhias transportadoras ou hotéis;

x) pela legislação que regula a retenção na fonte dos tributos devidos pelos prestadores de serviços (Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, Decreto nº 3.000/99, IN RFB 983/2009 e IN RFB 1033/2010), todas as pessoas jurídicas (exceto as empresas optantes pelo SIMPLES, ME ou EPP), que contratarem prestação dos serviços com outras pessoas jurídicas estarão obrigadas a realizarem a retenção da CSLL, PIS, COFINS e IR;

y) alegações da empresa de que suas receitas **provem** exclusivamente de pessoas jurídicas, ou seja, hotéis, companhias aéreas, companhias de cruzeiros marítimos, que lhe pagam comissões pela intermediação de serviços turísticos, por consequência, todas essas operações estariam sujeitas a retenções na fonte para antecipação do pagamento de tributos federais, na forma da legislação em vigor;

z) fiscalização formou convicção de que os valores retidos pelos tomadores de serviços da ABT são ínfimos porque ínfimas são as operações de intermediação realizadas com estas pessoas jurídicas e que a maior parte das operações com estas empresas se tratam de pagamentos efetuados pela compra de serviços turísticos (passagens, hospedagens, etc.) para posterior revenda (com lucro) a seus clientes pessoas físicas;

aa) a Atlântica Hotel Internacional Brasil Ltda., afirmou (fls. 10.378/10.381) que ela informa que não há contrato formal entre ela e a ABT, pois o estabelecimento da remuneração de agências dá-se de duas maneiras diferentes (dependendo da forma de pagamento), conforme palavras da diligenciada: *“direto pelo hóspede”* ou *“faturado”*, quando o hóspede paga no balcão do hotel, a empresa de hotelaria paga pela intermediação da agência de turismo, hipótese na qual a agência de turismo manda um documento fiscal para posterior transferência do valor da comissão; ou, no segundo caso, há o *“faturamento”* em nome da própria agência e esta *“desconta”* a comissão;

ab) não há como aceitar que a diferença entre o valor cobrado do cliente e o valor pago para o hotel seja comissão, porque não há relação direta entre o hóspede e o hotel e, principalmente, a precificação da hospedagem é feita pela operadora ABT;

ac) Os documentos anexados pela Atlântica demonstram esse entendimento, pois ela junta no anexo 4 (fls. 10418/10420) todos os pagamentos feitos à ABT;

ad) não localizamos, nos livros de prestação de serviços apresentados pela empresa fiscalizada, os valores que a empresa Atlântica informa que pagou a título de comissão por intermediação;

ae) a empresa MSC Cruzeiros Marítimos apresentou resposta à intimação juntando as notas fiscais dos serviços de intermediação realizados pela ABT (17 operações), sendo que essas receitas estão corretamente contabilizadas no livro de prestação de serviços da empresa fiscalizada;

af) a empresa Royal Cruzeiros Marítimos informa que pagou apenas três notas fiscais relativas a intermediação de venda de cruzeiros marítimos, onde foram emitidas notas fiscais pela ABT no valor de R\$ 1.191.60 sendo que essas notas estão contabilizadas corretamente no Livro de Prestação de Serviços;

ag) a empresa American Airlines respondeu à intimação dizendo que não tem contrato e não efetuou nenhum pagamento ou recebimento da empresa ABT durante o período sob apuração e que a contabilidade e os controles internos apresentados pela ABT não refletem a verdade real das operações realizadas, pois há registro de comissões recebidas da diligenciada em março de 2010;

ah) a empresa Blue Tree Hotels informa que as comissões são pagas apenas para as situações onde o hospede reservou pela agência de viagens e pagou a hospedagem no balcão, mas quando a reserva e o pagamento pela hospedagem eram feitos pela ABT, não havia pagamento de comissão para a ABT;

ai) baseado nas características das operações de vendas com cartões de crédito e/ou débito e na legislação contábil e tributária, as receitas decorrentes das vendas efetuadas com cartões de crédito e/ou débito foram consideradas receitas da atividade do contribuinte, e os valores que não foram declarados (e conseqüentemente oferecidos à tributação) foram considerados receitas da atividade, omitidas.

Inicialmente, saliento que é despicienda a discussão sobre a questão entre os conceitos de operadora ou agência de turismo, mesmo porque tem razão a recorrente quando salienta que a lei permite que a agência se denomine como operadora. O que importa, na verdade, é verificar se os pagamentos recebidos dos clientes pela recorrente eram totalmente receitas suas, ou então, se suas receitas eram apenas um valor neles contida.

Além disso, equivoca-se a Autoridade Lançadora quando alega que todas as pessoas jurídicas (exceto as empresas optantes pelo SIMPLES, ME ou EPP), que contratarem prestação dos serviços com outras pessoas jurídicas estarão obrigadas a realizarem a retenção da CSLL, PIS, COFINS e IR. Isso não é verdade, pois apenas a prestação de alguns serviços está sujeita a tal retenção, se não vejamos como dispõem os arts. 29 e 30 da Lei n. 10.833/03:

**Art. 29.** Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), que será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas **a título de prestação de serviços a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de**

**assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber.**

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, **pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais**, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

De qualquer sorte, para o deslinde da questão posta em julgamento, é irrelevante saber por que a recorrente sofreu a retenção de IR na fonte. Conforme já salientado, o que importa, é verificar se os pagamentos recebidos dos clientes pela recorrente eram totalmente receitas suas, ou então, se suas receitas eram apenas um valor neles contido.

Cabe, então, confrontar as respostas da recorrente aos pontos da acusação fiscal, conforme a seguir exposto.

Primeiramente, saliente-se que o contrato de comissão, conforme disposto no art. 693 do Código Civil, *tem por objeto a compra ou venda de bens ou a realização de mútuo ou outro negócio jurídico de crédito pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente*. Assim, estaríamos aqui diante desse tipo de contrato, ainda que haja na doutrina quem sustente que o seu objeto possa ser ampliado para além das hipóteses previstas no caput do retro referido artigo (vide Sálvio Venosa, *in* Direito Civil – Contratos em Espécie, 5. Ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 313/314).

No entanto, para além dessa questão, a própria recorrente reconhece que algumas atividades das agências de viagem com seus fornecedores não se enquadram em um contrato de comissão, se não vejamos o seguinte trecho da peça de defesa:

Outrossim, para prestação direta do serviço é necessário que haja ao menos estrutura física para isso, 'o que de fato não é o caso da Recorrente, pois suas atividades limitam-se apenas à intermediação.

Para se caracterizar a operação de serviços, a agência deve contratar serviços de terceiros, mas que serão vendidos como se fossem próprios, tais como os famosos fretamentos de navios na costa brasileira, os fretamentos de aviões para determinados destinos, quando a operadora vende a totalidade dos assentos da embarcação fretada. O *allotment*, que é a compra de determinada quantidade de diárias de um hotel para venda posterior. Ou o transporte terrestre de passageiros, conhecido como receptivo.

Aliás, isto está expressamente previsto no art. 27 da Lei 11.771/08, *in verbis*:

“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.**”

Ora, é óbvio que, no caso de os serviços serem fornecidos diretamente pela recorrente, não há que se falar que a sua receita seja o resultado dos ingressos menos os custos dos fornecedores. Assim, se a recorrente contratar serviços de terceiros (v.g., *allotment* e receptivo, como pela recorrente mesmo alegado) e, posteriormente, vender tais serviços, deverá reconhecer todo o pagamento recebido como receita e os valores pagos aos fornecedores como custo.

No entanto, a recorrente sustenta que suas atividades se limitam apenas à intermediação e que por isso o seu faturamento corresponde a **valores agregados** ao preço do custo de seus fornecedores e **comissões recebidas**, por vezes adiantadas e recebidas no momento da compra, ora recebidas após a quitação direta ao prestador do serviço turístico.

Ora, a questão reside no tal valor agregado, quando a **nota fiscal da fornecedora do serviço é emitida em nome da própria Impugnante.**

**Note-se que o momento do pagamento pode ser definidor da intermediação, quando a agência de viagem faz a reserva (hotel, etc.) e o cliente paga diretamente ao fornecedor do serviço, cabendo a esta pagar a comissão à agência de viagem. Agora, quando o cliente paga à agência de Turismo e cabe a essa fazer as reservas e pagar aos fornecedores, a questão resta complexa e deve ser analisada com cuidado.**

Ora, não pode ser considerada “comissão” quando se constitui em margem de lucro fixada pela própria agência de turismo. Ou seja, se a agência de turismo tem a liberdade de fixar o percentual que vai cobrar do seu cliente sobre o valor dos custos dos serviços de hotelaria, transporte etc., isso não é comissão. A comissão só existe se for pactuada entre o fornecedor do serviço e a agência de viagem.

Vale lembrar que, mesmo não sendo a situação em tela plenamente enquadrável no contrato de comissão disciplinado pelo Código Civil, a comissão deve ser entendida como o valor devido pelo comitente ao comissário, por esse ter praticado atos ou negócios em favor daquele. Ou seja, a comissão nasce da relação entre um comitente e um comissário e não poderia o seu valor ficar ao puro arbítrio do comissário, por força do disposto no art. 122 do CC (vedação à cláusula potestativa pura).

Assim, não deixaria de ter natureza de “comissão” a remuneração devida à agência de viagem, quando ela recebesse o valor total dos clientes e repassasse aos fornecedores, ficando apenas com o valor da comissão, desde que provada tal relação por algum meio de prova no qual

restasse demonstrada a estipulação do valor ou do percentual acordado entre a agência e o fornecedor do serviço.

No caso em que os seus clientes pagavam diretamente à ABT, ela não logrou comprovar que existisse um acordo sobre a comissão, pois apresentou apenas notas fiscais emitidas em seu nome, o que só prova que ela contratou o serviço de terceiros, logicamente, para vender pelo preço que desejasse aos seus clientes, já que não existia contrato de comissão entre ela e os fornecedores, pelo menos nada foi apresentado nesse sentido.

É verdade que o art. 701 do Código Civil dispõe que, se não for estipulada a remuneração devida ao comissário, será ela arbitrada segundo os usos correntes no lugar, algo que a recorrente também não logrou demonstrar que tenha havido qualquer arbitramento do valor de sua comissão.

Ademais, quando se analisa as respostas obtidas dos fornecedores de serviços diligenciados, fica evidente que só havia o pagamento de comissões quando os clientes pagavam diretamente aos fornecedores, salvo um fornecedor (Atlântica Hotel Internacional Brasil Ltda.) que sustentou que, quando há o “faturamento” em nome da própria agência, esta descontaria a sua comissão. Ora, esse fornecedor alegou que não há um contrato com a agência, logo não há falar que o valor cobrado pela recorrente além do custo do fornecedor seja comissão, já que cabe a ela (recorrente) precificar, ou seja, a precificação não depende de acordo com o fornecedor nem de um arbitramento, mas do livre e puro arbítrio da própria recorrente.

No que tange aos contratos com outras agências de turismo, o que se verifica é que a intermediação era feita pelas outras agências e a recorrente lhes pagava comissão pelos clientes que a primeira lhe encaminhava. Ou seja, também nessa hipótese, a recorrente estava vendendo serviço e não meramente intermediando uma relação entre os clientes e os prestadores de serviços.

Assim, há de se concluir que a recorrente não se desincumbiu de demonstrar que pagamentos recebidos das operadoras de cartões de créditos se referiam a intermediações e, não a venda de serviço.

#### **DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

A recorrente requer seja desconstituída a multa punitiva, bem como sua majoração, pois sustenta que não há elementos indispensáveis para sua configuração, como também, não há certeza do dolo para aplicação de tal majoração.

O termo de Verificação Fiscal assim justifica a qualificação da multa de ofício, *in verbis*:

“É de ressaltar, que a forma utilizada para o registro contábil de suas vendas de serviços e a manutenção desses registros contábeis, que não refletem corretamente a demonstração de seus resultados, em flagrante

infração à legislação (comercial e fiscal), possibilitou à empresa recolhimento a menor dos tributos devidos.

Note-se que não se trata de mero erro contábil. A contabilidade fraudulentamente registra que a ABT recebe os valores de clientes a título de adiantamento e posteriormente somente repassa esses valores aos prestadores de serviços turísticos, descontando sua comissão. Essa não é a verdade material da atividade econômica, jurídica e operacional da empresa. Os documentos colacionados, o cruzamento de informações com terceiros e falta de esclarecimentos conclusivos pela empresa formam um conjunto probatório robusto da fraude. Em verdade a ABT prospecta, planeja, contrata e assume o risco de produtos turísticos próprios e não de terceiros. Em outros casos compra e revende o serviço (passagem/hospedagem) estabelecendo ela própria a precificação que bem entender. Não há como considerar estas operações como operações de “intermediação”.

Os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, ao inovar no registro de sua contabilidade e ao não declarar, corretamente, ao Fisco, suas receitas da atividade.

Constata-se que os atos praticados pelo fiscalizado configuram, sem a menor dúvida, simulação. (...)

(...)

A simulação (por consequência fraude) perpetrada na operação de venda de serviços, com a aparência de prestação de serviços de intermediação dá causa a confusão negocial e patrimonial, com intuito de simular negócio diverso do que realmente realiza.

(...)

Concluindo, o não pagamento dos tributos não foi decorrente de mero erro. Efetivamente havia uma **intenção específica**, de simular operação diferente daquela contratada. Por tal motivo entendemos que a multa deve ser qualificada na forma do item 10.2.”

Ora, se as operações da contribuinte fossem mesmo de intermediação remuneradas por comissão, não haveria qualquer reparo a ser feito na sua contabilidade, pois pelo descrito ele se utilizava de conta passivo, a semelhança de uma “conta alheia”, para segregar o que era receita da prestadora de serviço daquilo que era receita própria dela (comissão).

Ou seja, a divergência entre o enquadramento dado pela Fiscalização e aquele adotado pela recorrente no que tange a sua relação com seus clientes e com os prestadores de

serviços pode ser identificada pela análise da contabilidade e pelos demais documentos apresentados pela recorrente, assim não há falar que houve uma dissimulação. Até mesmo a diferença entre os valores recebidos das operadoras de cartão de créditos e os valores declarados estava às claras.

Assim, sustento que não se trata de um erro tão grosseiro na contabilidade que demonstre uma atitude dolosa da contribuinte, mas de divergência quanto ao enquadramento legal dos valores recebidos pela recorrente dos seus clientes, razão pela qual voto por afastar a qualificação da multa.

### DA DECADÊNCIA

Fez-se mister inverter a ordem de apreciação da decadência, em razão da relação de causa e efeito que há que entre o afastamento da multa qualificada e a regra decadencial aplicável.

Uma vez, afastada a qualificação da multa, vale verificar se houve recolhimento dos tributos em tela, razão pela qual traz-se à colação o seguinte excerto do TVF:

“Pois bem, no contexto da apuração da receita operacional, foram entregues as DIPJ (fls. 002/048) acima relacionadas e as DACON do período (fls. 049/194), onde o contribuinte reconhece os seguintes valores das vendas, que serviram de base de cálculo dos tributos, conforme abaixo:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA DECLARADA DACON/DIPJ	PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA DECLARADA DACON/DIPJ
01/2010	87.761,20	01/2011	75.045,55
02/2010	105.905,80	02/2011	97.812,56
03/2010	192.510,93	03/2011	123.539,59
04/2010	119.207,40	04/2011	88.126,92
05/2010	141.374,26	05/2011	103.721,09
06/2010	214.338,28	06/2011	134.973,53
07/2010	141.984,86	07/2011	93.323,84
08/2010	142.224,05	08/2011	197.699,53
09/2010	53.685,85	09/2011	185.862,64
10/2010	8.303,87	10/2011	128.325,43
11/2010	153.196,48	11/2011	93.926,71
12/2010	59.340,41	12/2011	74.587,58
<b>TOTAL</b>	<b>1.419.833,39</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1.396.944,97</b>

Os tributos apurados com base nas receitas declaradas foram confessados e recolhidos, conforme DCTF juntadas ao presente processo (fls. 195/419).”

Logo, se houve pagamento pela recorrente, ainda que parcial, trata-se de lançamento por homologação, razão pela qual, afastada a qualificação da multa, aplica-se na espécie a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN.

Conforme AR a fls. 11418, a recorrente teve ciência dos autos de infração em 24/12/2015, logo, para os tributos de PA mensais (Cofins e PIS), já estava decaído o direito de a Fazenda Pública lançar as competências de janeiro a novembro de 2010; já para os tributos PA trimestrais, já estava decaído o direito de a Fazenda Pública lançar as competências dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2010.

Por essas razões, voto por cancelar os créditos tributários: do IRPJ e da CSLL dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2010; e da Cofins e da Contribuição para o PIS dos meses de janeiro a novembro de 2010.

### DAS CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para:

a) declarar atingido pela decadência o direito de o Fisco constituir os créditos tributário do IRPJ e da CSLL dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2010; e da Cofins e da Contribuição para o PIS dos meses de janeiro a novembro de 2010, reduzindo os valores lançados desses tributos conforme tabela abaixo:

	LANÇADO (R\$)	EXONERADO (R\$)	MANTIDO (R\$)
IRPJ	1.018.759,68	62.012,87	956.746,81
CSLL	366.753,48	22.324,63	344.428,85
COFINS	382.034,89	40.970,73	341.064,16
CONT. P/o PIS	82.774,23	8.877,00	73.897,23

b) reduzir o percentual de multa de ofício lançada para 75%, o qual deverá incidir sobre os valores dos tributos mantidos.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Junior**