



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

**Processo nº** 13971.721080/2011-66  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1102-001.306 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ. RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DE VALORES PAGOS A TERCEIROS.  
**Recorrente** ESFERATUR PASSAGENS E TURISMO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS DE TERCEIROS. EXCLUSÃO

A receita auferida por agência de turismo “consolidadora” por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística entre companhias aéreas e agências de turismo, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008 c/c art. 31 da Lei nº 8.981/95, devendo ser cancelada a exigência que impõe tributação sobre as comissões pagas a agências de turismo que se utilizaram de seu sistema para emissão de bilhetes mediante comissões pré-estabelecidas.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**ACORDAM** os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, nos termos relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre Dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, Joao Carlos De Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e João Otávio Oppermann Thomé.

## Relatório

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 859 a 902, são exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias relacionadas na seguinte tabela, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora, referente aos anos-calendário 2007 e 2008:

| TRIBUTO                                                         | VALOR (R\$)  |
|-----------------------------------------------------------------|--------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ                         | 4.114.828,12 |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL                | 1.481.338,12 |
| Contribuição para o PIS/Pasep                                   | 334.329,67   |
| Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS | 1.543.060,47 |

No “**Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal**” (f. 903 a 943), a Fiscalização revela que a contribuinte fiscalizada atua como **agência de viagens “consolidadora”**, ou seja, atua na venda de passagens aéreas, sendo comissionada pelas companhias aéreas para tanto. Para consecução de seu objeto, contratava diversas agências de viagens, que fariam a prospecção de passageiros e efetuariam as reservas.

Consta que a ação fiscal foi motivada pela existência de indícios de omissão de receitas, uma vez que as receitas auferidas com a prestação de serviços informadas nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, apresentadas pelas clientes da contribuinte (companhias aéreas) são muito superiores aos valores de receita bruta informados nas Declarações de Informações Econômico fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas pela empresa fiscalizada.

No curso das investigações, verificou-se que a contribuinte não teria considerado integralmente como sendo receita de sua atividade a remuneração recebida de suas clientes, as companhias aéreas, já que descontou os valores que foram destinados às agências de viagens por ela contratadas, reduzindo indevidamente seu faturamento submetido à apuração do lucro presumido.

A Fiscalização ressalta que existe uma relação jurídica comercial entre as companhias aéreas e a autuada, independente da relação jurídica comercial entre a autuada e as agências de viagens, com as seguintes características:

*A ESFERATUR tem autonomia e liberdade para escolher as agências de viagens contratadas, sem qualquer intervenção das companhias aéreas, que, aliás, nem tem conhecimento da identificação de tais agências quando da emissão dos bilhetes; O valor da remuneração das agências de viagens contratadas é determinado de forma exclusiva pela ESFERATUR, variando de acordo com sua estratégia de atuação e de acordo com as condições de competição nas praças em que opera;*

*A ESFERATUR não detém poderes para contratar terceiros em nome das companhias aéreas; Juridicamente, o tipo de contratação existente entre a ESFERATUR e as agências de viagens se caracteriza como subcontratação, não havendo qualquer responsabilidade das companhias aéreas com as agências de viagens contratadas pela ESFERATUR;*

*A responsabilidade financeira relacionada às contratações aqui analisadas também é autônoma, ou seja, eventual inadimplência das agências de viagens em relação aos valores recebidos dos passageiros pelas vendas de passagens só pode ser cobrada pela ESFERATUR, sendo que as companhias aéreas não têm legitimidade para executar as agências subcontratadas.*

*De outro lado, independentemente de receber tais valores das agências contratadas, a ESFERATUR deve honrar tais obrigações com as companhias aéreas.*

Deste modo, a autuada teria excluído indevidamente de sua receita bruta a remuneração das agências subcontratadas.

Inconformada, a autuada apresentou a **impugnação administrativa** (fls. 949 a 983), acompanhada dos documentos de f. 984 a 1070, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

Preliminarmente

- a) Os autos de infração padecem de vício de nulidade em razão da falta de indicação da disposição legal infringida, contrariando o art. 10 do Decreto 70.235/72;
- b) A contribuinte não recebeu a prorrogação do MPF nº 09.2.04.00-2011-00042-3, emitido em 16/02/2011, cujo prazo de validade expirou em 16/06/2011, de modo que é nulo o auto de infração lavrado após o decurso do prazo;

No mérito

- c) Na condição de empresa consolidadora, a impugnante opera como legítima intermediária entre as companhias de aviação e as agências de viagens que se dedicam à venda de bilhetes e pacotes turísticos a consumidores finais, assim centralizando o fornecimento de bilhetes às agências que operam no varejo;
- d) não existe nenhuma forma de contratação entre a impugnante e as agências de viagens justamente pelo fato de que a relação comercial entre ambas é de simples e mera intermediação, fazendo jus a impugnante a apenas uma parcela da comissão devida pela companhia aérea, de modo que a comissão repessada às agências de viagens não podem integrar a sua receita;

- e) A relação entre a impugnante e as agências de viagens é de uma verdadeira parceria comercial, na medida em que a agência de viagens procura – por livre e espontânea vontade – a impugnante (consolidadora), a fim de oferecer ao passageiro bilhete a preço mais atrativo do que se comprado diretamente da companhia aérea;
- f) A característica essencial da “receita” é a representada pela entrada de recursos que venham a integrar o patrimônio da empresa, ou seja, o conjunto de bens e direito de titularidade da empresa. No caso concreto, as comissões – que pertencem às agências de viagens – ingressam na contabilidade da empresa, mas não configuram receita tributável porquanto não vão integrar o seu patrimônio, ou seja, não farão parte do conjunto dos seus bens e direito, se referem a bens e direitos de terceiros que não integram a receita bruta tributável para fins de imposto de renda.

Explicando o contexto econômico do mercado em que atua, torna-se importante transcrever trechos da impugnação da recorrente, pelos quais é esclarecida sua condição de “consolidadora”:

*Muito embora reconheça a Impugnante o esforço da Fiscalização em tentar descrever sua atividade na condição de agência de turismo consolidadora, não pode concordar com suas conclusões, pelos motivos e razões que passa a expor;*

*Decorrência do surgimento de novas aeronaves, novas rotas, maior oferta de assentos, era necessário implantar novas representações das companhias aéreas, conhecidas como GSAs, em cada uma das localidades onde elas pretendessem vender os assentos de seus vôos.*

*Evidentemente que isso representaria um grande custo e logística para as companhias aéreas, principalmente para aquelas que possuíam rotas e destinos menos procurados pelos passageiros, ou seja, estas teriam que manter uma representação em localidades que venderiam poucos assentos por mês, mas imprescindíveis para lotar o voo, onerando toda a operação;*

*Surgem então as empresas de consolidação como alternativa a criação das referidas representações (GSAs) das companhias aéreas, ou seja, empresas que intermediariam a venda dos assentos das companhias aéreas sem serem uma representação exclusiva destas, junto às agências de viagem espalhadas pelos país, hoje praticamente em todas as cidades, e com custo significativamente menor do que as representações próprias;*

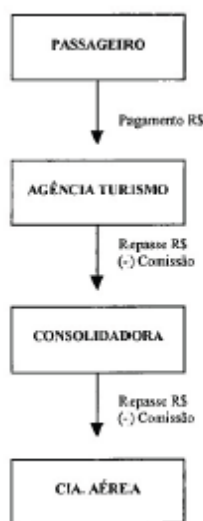
*Nesse ponto, cumpre salientar que nem todas as vendas realizadas pelas agências de turismo obrigatoriamente devam ser feitas através de uma empresa consolidadora, pois, para aquelas que tem registro no IATA, a companhia aérea pode realizar venda direta, pois aos detentores deste registro é*

*permitido o acesso ao sistema GDS, explicitado pela própria fiscalização no tópico 3.2 do relatório fiscal;*

*Cumpre esclarecer que o sistema GDS é o que permite uma agência ou consolidadora ter acesso aos destinos, rotas e assentos disponibilizados por cada uma das companhias aéreas, e realização de reservas e compras de bilhetes; Sendo assim, a grande maioria das agências de turismo, em razão do elevado custo, para a obtenção do registro junto ao IATA, não o possuem, razão pela qual obrigatoriamente para acessarem o sistema GDS, utilizam-se do registro IATA da empresa consolidadora;*

*No início dessa intermediação pelas empresas consolidadoras, a maioria das operações ainda eram realizadas por bilhete físico e pagamento em dinheiro, contudo aos poucos ambos foram substituídos por bilhete virtual e pagamento por cartão de crédito. Esse último fato, agora sim determinante para o presente caso, senão vejamos;*

*Ora, enquanto os bilhetes eram físicos e a maioria dos bilhetes eram pagos em dinheiro a operação ocorria da seguinte forma:*



*Hoje, com o bilhete virtual e a supremacia do cartão de crédito a maioria dos bilhetes a operação ocorre da seguinte forma:*



*Pelo acima exposto, torna-se claro que nas operações em dinheiro/cheque, feitas com a participação de uma empresa consolidadora, a agência de turismo repassa à consolidadora o valor da venda total já descontados o valor de sua comissão. Por conseguinte, a empresa consolidadora desconta do valor recebido da agência o valor da sua respectiva comissão e repassa o saldo à companhia aérea;*

*Na hipótese de venda de bilhete aéreo tendo como meio de pagamento o cartão de crédito, o fluxo financeiro é invertido, ou seja, a receita da totalidade da venda é recebida pela companhia aérea que, por sua vez, repassa à consolidadora a totalidade da comissão devida pela venda que retira sua parte e repassa à agência de turismo o valor da comissão que lhe é devido;*

*Neste ponto, necessário se faz, para a compreensão da sistemática adotada neste tipo de segmento, destacar que as agências de turismo possuem pré-determinado, pelas companhias aéreas, o valor que lhes é devido pelas vendas realizadas. Tal prática sempre existiu e continua a existir no segmento em questão, mesmo quando os bilhetes ainda eram emitidos de forma física e embutidos no total do preço cobrado do passageiro e que continua sendo praticado hoje com o bilhete virtual, no qual se destaca o valor devido a cada um dos participantes na operação, ou seja, a parte da companhia aérea, o de terceiros (taxa de embarque) e comissão;*

*Portanto, não é verdadeira a afirmação do auditor no sentido de que é a empresa impugnante quem determina o montante da comissão a ser paga à agência de viagem.*

*Tanto que, hoje, todas as agências de turismo sabem que a comissão devida no caso de venda de passagem doméstica é de 10% (dez por cento) e a internacional é de 6% (seis por cento);*



*Tanto é assim que a ABAV ingressou com ações judiciais visando questionar a iniciativa das companhias aéreas de redução das comissões base devidas às agências de viagem.*

*Disso decorre, então, o Termo de Acordo firmado entre a TAM e a ABAV, a fim de definir as comissões devidas às agências de viagem e pôr fim aos litígios judiciais; Assim, no momento da formação do preço final cobrado do passageiro, já está definido o montante devido a cada uma das partes envolvidas. Porém, exceto quando a venda é realizada diretamente da companhia aérea a uma agência que possui o registro no IATA, é que a companhia aérea sabe quanto está pagando para aquela agência, o que já não ocorre quando há a intermediação do IATA da consolidadora.*

*Neste caso, podem ocorrer os desdobramentos a seguir expostos; Como já dito, as agências de turismo têm pré-determinado o valor de sua comissão (que é de 10% em trechos nacionais e 6% nos internacionais), porém surge aí a possibilidade destas ganharem "algo a mais", conhecido no mercado como "incentivo".*

*Esse incentivo é o "plus" concedido pelas companhias aéreas às empresas consolidadoras para a realização do seu trabalho, com percentuais variáveis, dependendo de uma série de fatores comerciais, tais como concorrência, divulgação de novas rotas, volume de vendas etc. Desse incentivo oferecido às empresas consolidadoras, parte deles, dependendo exclusivamente do interesse da consolidadora, é repassado às agências de turismo.*

*[...]*

*A relação entre a Impugnante e as companhias aéreas pode ser tipicamente caracterizada como contrato de agência, tal como definida no art. 710 do código civil;*

*A Impugnante é mera distribuidora dos produtos fornecidos pelas companhias aéreas. Logo, estas são sim suas fornecedoras;*

*De outro lado, a relação entre a Impugnante e as agências de viagens é de uma verdadeira parceria comercial, na medida em que a agência de viagem procura – por livre e espontânea vontade – a Impugnante (consolidadora), a fim de oferecer ao passageiro bilhete a preço mais atrativo do que se comprado diretamente da companhia aérea.*

*[...]*

*Ora, não existe nenhum contrato entre a Impugnante e as agências de viagens justamente pelo fato de que a relação comercial entre ambas é de simples e mera intermediação, fazendo jus a impugnante a apenas uma parcela da comissão devida pela companhia aérea;*

*O principal motivo de ter a Impugnante sofrido a presente fiscalização decorre do fato de ter havido divergência entre as informações fiscais prestadas na DIRF das companhias aéreas e as informações constantes nas DIPJ apresentadas pela impugnante;*

*Tal se deve em razão de que as companhias aéreas informaram erroneamente que a totalidade dos pagamentos de comissões seriam da impugnante, quando na verdade, apenas uma parte é que consiste em receita tributável por parte da impugnante;*

*Note-se que o procedimento adotado pelas companhias aéreas afigura-se completamente irregular, eis que as notas fiscais emitidas pelas agências de viagens deveriam ter sido devidamente contabilizadas e declaradas à Receita Federal do Brasil, o que facilmente reconheceria que parte das comissões pagas pelas companhias aéreas são devidas às agências de viagens.*

*Tanto é irregular o procedimento adotado pelas companhias aéreas que nos trechos nacionais, por exemplo, a consolidadora não tem domínio sobre o valor das comissões devidas às agências de viagens, que já são pré-estabelecidas no próprio bilhete de passagem (DU) na porcentagem determinada pela companhia aérea;*

*[...]*

*Outro equívoco manifestado pela fiscalização consiste na assertiva de que as agências de viagens não possuem qualquer relação jurídica com as companhias aéreas, o que não é verdadeiro;*

*Ora, conforme atestado pela própria fiscalização, nas vendas com cartões de crédito e outras formas de pagamento que não seja em espécie, a venda é realizada dentro do estabelecimento das agências de viagens, as quais, por sua vez, emitiram notas fiscais diretamente para as companhias aéreas em relação às suas comissões;*

*[...]*

*As demais companhias aéreas, atualmente, seguem a mesma sistemática, ou seja, em vôos nacionais, já está pré-estabelecido no bilhete de passagem o valor da remuneração da agência de viagens.*

*Esse valor destacado no bilhete possui várias siglas, dentre as quais destacamos as seguintes: RAV Remuneração da Agência de Viagens, SDU Taxa de Serviço, ADE Adicional de Emissão, RAT Repasse à Terceiros;*

*Importante frisar que, também em relação aos vôos internacionais, as companhias aéreas já determinam um percentual de comissão base que será devida às agências.*



*Logo, a consolidadora impugnante, ao contrário do que conclui a fiscalização não tem autonomia para decidir sobre o percentual repassado às agências de viagens, que é determinado pelas companhias aéreas e pelo próprio mercado;*

*E para que não parem dúvidas acerca da efetiva existência de relação comercial também entre as companhias aéreas e as agências de viagens, basta observar a situação em que ocorre a venda de passagens para órgãos públicos;*

*Nesse caso, as agências de viagens cobram o valor total do bilhete de seus clientes, nele incluído o valor do imposto. Ocorre que, por se tratarem de órgãos públicos, o imposto não é devido. Sendo assim, a agência de viagem emite fatura contra a companhia aérea a fim de ver ressarcido o valor do imposto.*

*A companhia aérea, por sua vez, emite uma nota de crédito relativa ao reembolso do imposto para a empresa impugnante que repassa à agência de viagem, todavia, no "relatório solicitações de reembolso internet analítico", a própria companhia aérea identifica a nota fiscal / fatura emitida pelo agente de viagem;*

*[...]*

*A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já se manifestou no sentido de que as receitas pertencentes a terceiros refogem ao conceito jurídico de receita tributável, já que a base de incidência tributária deve ser a receita própria (CARF, CSRF, Processo n. 10166.000888/200131, Rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer, J. em 24/01/2006);*

*E para que não pare nenhuma dúvida acerca da insubsistência do lançamento impugnado, salienta a impugnante que a própria Receita Federal do Brasil possui Instrução Normativa nº 153, de 05 de novembro de 1987 regulamentando a matéria discutida nos presentes autos, que autoriza o recolhimento do IRPJ (presumido) pelo valor líquido no caso em que há repasse de comissões decorrentes da venda de passagens aéreas.*

*À vista do exposto, resta evidente que o próprio fiscal, nas suas constatações, reconhece que os valores pagos pela impugnante às agências de viagens referem-se à repasses de comissões e incentivos, razão pela qual são absolutamente intributáveis pelo IRPJ e seus reflexos, por se tratar de receita de terceiros, com amparo na determinação da própria IN SRF nº 153/1987.*

A impugnação administrativa foi julgada improcedente, conforme **Acórdão nº 07-31.273 (fls. 1.120 – 1.144)**, proferida pela 3ª Turma da DRJ/FNS, conforme ementa abaixo:

*Acórdão 0731.273 - 3ª Turma da DRJ/FNS*

*Sessão de 26 de abril de 2013*

*Interessado ESFERATUR PASSAGENS E TURISMO LTDA.*

*CNPJ/CPF 76.530.260/000130*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano calendário: 2007, 2008*

*NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência, detalhados em Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do Auto, e dos fatos que o motivaram e enquadramento legal da infração fiscal.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL FISCALIZAÇÃO (MPF-F). PRORROGAÇÃO. VALIDADE.*

*No Termo de Início de Fiscalização consta a numeração do correspondente MPF-F e o seu código de acesso à internet, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, providencie o acesso a tal instrumento a fim de aferir sua regular emissão, assim como suas eventuais alterações, como prorrogações de prazo, inclusão de tributos/contribuições e/ou período de apuração.*

*Deste modo, eventual alteração que não tenha sido formalmente cientificada pelo agente fiscal ao sujeito passivo, não implica nulidade do procedimento fiscal.*

*Constatado que o MPF-F foi prorrogado, conforme revela o Demonstrativo de Prorrogações, que consta no próprio mandado, não há que se cogitar de sua extinção por decurso de prazo.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL/PIS/COFINS.*

*Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário: 2007, 2008 RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DE VALORES PAGOS A TERCEIROS.*

*IMPOSSIBILIDADE.*

*Na atividade de intermediação de vendas de passagens aéreas, quando os serviços são prestados por conta e exclusiva responsabilidade de agência de viagens que executa a função de “consolidadora”, a totalidade dos valores recebidos das companhias aéreas a título de comissões e incentivos integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do*

*imposto de renda e das contribuições, não tendo amparo legal a dedução dos valores pagos a terceiros.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A contribuinte apresenta **recurso voluntário (fls. 1179 – 1213)**, reiterando as alegações apresentadas na impugnação administrativa, requerendo a reforma do acórdão de 1ª instância e o cancelamento da exigência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares – Relator

Preenchidos os requisitos legais, é de se conhecer do recurso voluntário interposto.

Como relatado, o cerne da questão é julgar se i) a recorrente é uma agência de turismo; ii) se as comissões pagas às demais agências de turismo podem ser deduzidas da receita bruta da recorrente para fins de incidência da tributação federal de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso, entendo por dar provimento ao recurso voluntário, pelas razões a seguir aduzidas.

A DRJ negou provimento à impugnação administrativa da recorrente pelos seguintes argumentos:

*A Impugnante atua como agência de viagens “consolidadora”, ou seja, atua na intermediação de vendas de passagens aéreas junto a outras agências de viagens, podendo, também, intermediar vendas junto aos próprios passageiros.*

*O contrato de agência é definido no Código Civil, nos seguintes termos:*

*Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

*Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.*

*Conforme relata a Fiscalização, a Impugnante não teria considerado integralmente como sendo receita de sua atividade a remuneração recebida de suas clientes, as companhias aéreas, já que descontou os valores que foram destinados às agências de viagens por ela contratadas, reduzindo indevidamente seu faturamento submetido à apuração do lucro presumido.*

*Caso a tese da Fiscalização seja procedente, a relevância para fins de apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, decorre do fato de a impugnante ser optante pela apuração do lucro presumido, não havendo a possibilidade de dedução dos valores pagos às agências de viagens, a título de custo operacional, como seria factível no regime de lucro real (o coeficiente previsto para obtenção do lucro presumido reflete a margem de lucro padrão por atividade).*

*A partir dos elementos acima apresentados, não há dúvida de que, no negócio de intermediação de venda de passagens aéreas, a relação entre as companhias aéreas e a Impugnante independe da relação estabelecida entre a Impugnante e as agências de viagens.*

*Decorre daí a conclusão de que a remuneração auferida pela Impugnante das companhias aéreas não tem nenhuma natureza de receita de terceiros, razão pela qual a Impugnante não poderia deduzir da receita de sua atividade os valores que paga às agências de viagens com as quais negocia.*

*A Fiscalização qualifica a relação entre a Impugnante e as agências de viagens de “subcontratação”. A Impugnante nega que promova a subcontratação dessas agências. Alega que são as agências de viagens que a procuram, tendo em vista que a remuneração destas já seria predefinida pelas companhias aéreas.*

*Acerca do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante. Como já se viu, os contratos firmados entre as companhias aéreas e a Impugnante não definem qual a remuneração deva ser paga a eventual subcontratada. Deste modo, tal remuneração deve ser objeto de negociação entre a Impugnante e as agências de viagens que subcontrata, ainda que tomem como parâmetro os valores praticados no mercado.*

No caso, há precedente da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF, de relatoria do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, que julga pela improcedência de autuação que considerou o total das receitas de agência e operadora de turismo como tributáveis:

*Processo nº 10805.721926/201353*

*Recurso nº De Ofício e Voluntário*

*Acórdão nº 3402002.434 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*Sessão de 19 de agosto de 2014*

*Matéria PIS E COFINS*

*Recorrentes OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS TUR  
LTDA FAZENDA NACIONAL*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano calendário: 2009*

*Recurso de Ofício*

*PIS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI Nº 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO.*

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Ano calendário: 2009*

*COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LEI Nº 11.771/2008. COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO.*

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

*Recurso de Ofício Negado.*

Há também precedente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, de relatoria da Conselheira MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, a saber:

*Processo nº 10830.004825/2003-35*

*Recurso nº 132.062 Voluntário*

*Matéria Pis/Pasep*

*Acórdão 201-80-661*

*Sessão de 18 de outubro de 2007*

*Recorrente EMPRESA PAULISTA DE TELEVISÃO S/A*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 30/06/1997 a 30/03/2003*

*PIS/FATURAMENTO. DESCONTO DE AGÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Os valores de terceiros recebidos pelas Agências e posteriormente repassados são mera entradas e não receitas próprias, portanto, não tributáveis pelo PIS, nem pela Cofins. Inteligência da Lei Federal no 4.680/65 e do Decreto no 57.690. Recurso provido.*

A seguir, Acórdão nº 15-29107 da DRJ/SAL e a Solução de Consulta nº 62 de 11 de Agosto de 2011 no mesmo sentido:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SALVADOR

2 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 15-29107 de 29 de Novembro de 2011

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: AGÊNCIAS DE VIAGEM E TURISMO. INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS. RECEITAS DE SERVIÇOS. As atividades relacionadas com a prestação de serviços de agências de viagem configuram intermediação de negócios, sendo que os valores relativos aos serviços prestados por empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, locadoras de veículos e prestadoras de serviços afins não devem ser incluídas na receita bruta das referidas agências, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. Os custos e as despesas operacionais devem estar lastreados em documentação hábil e idônea, cabendo a sua glosa no caso de falta de apresentação de tais elementos comprobatórios. LUCRO REAL. EXCLUSÕES. São admitidas, para efeito de determinação do lucro real, exclusões ao lucro líquido, desde que legalmente previstas, registradas no LALUR, justificadas e comprovadas pela pessoa jurídica. LANÇAMENTO DECORRENTE. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Afastada a ocorrência do fato gerador que deu causa ao lançamento principal, deve ser dado ao lançamento decorrente igual entendimento.

Ano-calendário: 01/01/2005 a 31/12/2005

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 62 de 11 de Agosto de 2011

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: AGÊNCIAS DE TURISMO. OPERAÇÃO EM CONTA ALHEIA. A intermediação na venda e comercialização de



*bilhetes aéreos mediante comissão são operações em conta alheia da agência de turismo. Nesses casos, a base de cálculo do Simples Nacional é o resultado da operação, comissão ou adicional recebido pela agência, sendo passível de dedução as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, nos moldes do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.*

Desta forma, cabe averiguar se a recorrente se trata ou não de uma agência ou operadora de turismo, para fazer jus à tributação exclusiva sobre suas comissões, deduzindo-se os valores relativos aos serviços prestados por empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, locadoras de veículos e prestadoras de serviços afins (o que incluem outras agências de turismo) não devem ser incluídas na receita bruta das referidas agências, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Neste caso, as comissões pagas às agências de turismo que lhe contratam se seriam apenas receitas de terceiros, representando meros ingressos financeiros em sua contabilidade, não devendo, portanto, ser alvo de tributação.

Conforme se atesta no próprio “**Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal**” (f. 903 a 943), a Fiscalização revela que “*a contribuinte fiscalizada atua como agência de viagens “consolidadora”, ou seja, atua na venda de passagens aéreas, sendo comissionada pelas companhias aéreas para tanto. Para consecução de seu objeto, contratava diversas agências de viagens, que fariam a prospecção de passageiros e efetuariam as reservas.*”

As agências consolidadoras de bilhetes aéreos intermediam passagens aéreas domésticas e internacionais de empresas aéreas, mediante acordos bilaterais-comerciais, a todas as agências de turismo interessadas que não possuem filiação perante o SNEA (Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias) ou IATA (*International AirTransporte Association*).

Inicialmente, o conceito de agência de turismo pode ser perquirido nos termos do art. 2º, I do Decreto nº 84.934, de 21 de Julho de 1980, o qual aduz que constitui atividade privativa das Agências de Turismo a prestação de serviços consistentes na venda comissionada ou intermediação remunerada de passagens individuais ou coletivas, passeios, viagens e excursões:

*Decreto nº 84.934, de 21 de Julho de 1980*

*Art. 2º. Constitui atividade privativa das Agências de Turismo a prestação de serviços consistentes em:*

*I - venda comissionada ou intermediação remunerada de passagens individuais ou coletivas, passeios, viagens e excursões;*

Posteriormente, adveio a Lei nº 11.771/2008, a qual definiu que 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:

*Subseção III**Das Agências de Turismo*

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

*[...]*

*§ 2º O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados.*

*[...]*

Analisando a legislação supra, entendo se tratar sim a recorrente de uma agência de turismo, a qual intermedia mediante remuneração entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente.

Por ser cadastrada no GDS – Global Distribution System, permitido só para as empresas cadastradas no IATA - International Air Transport Association, outras agências de turismo também se utilizam dos seus serviços para realizarem a venda de bilhetes aéreos a preços mais competitivos mediante remuneração (comissões pré-estabelecidas).

No caso em epígrafe, pelas provas acostadas nos autos, entendo que as comissões pagas às agências de turismo que se utilizam dos serviços de da recorrente não são valores de propriedade da Recorrente, mas sim receitas delas, as quais já acordam antecipadamente qual comissão receberão pela venda de determinada passagem aérea.

Nos autos inclusive, a título exemplificativo, podemos atestar às fls. 161, 162 e 170, comunicações das companhias aéreas South African Airways, Turkish Airlines e Emirate Airlines, nas quais se atesta qual a comissão devida à consolidadora (recorrente) e às eventuais agências de turismo que comercializem tais bilhetes aéreos. Veja-se:

Fls. 161

|                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------|
| ÁSIA: 6+14%                                                          |
| • Tour Code: NS14                                                    |
| • Incentivo: 14% ( sendo 9% para o Mercado e 5% para o consolidador) |
| • Comissão: 6%                                                       |

|                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------|
| AUSTRÁLIA: 6+9%                                                     |
| • Tour Code: AUSPRO                                                 |
| • Incentivo: 9% ( sendo 4% para o Mercado e 5% para o consolidador) |
| • Comissão: 6%                                                      |

Fls. 162

| Classes de Serviço | Mercado                | Consolidador | Classes de Reserva | Período de Vendas       |
|--------------------|------------------------|--------------|--------------------|-------------------------|
| ECONÔMICA          | 6% + 5% (seis + cinco) | 5%           | Y, B, M, K, H e S  | 21/03/2011 a 31/12/2011 |
| COMFORT            | 6% + 10% (seis + dez)  | 5%           | A e U              | 20/01/2011 a 31/05/2011 |
|                    | 6% + 5% (seis + cinco) | 5%           | A e U              | 01/06/2011 a 31/12/2011 |
| EXECUTIVA          | 6% + 5% (seis + cinco) | 5%           | C e D              | 21/03/2011 a 31/12/2011 |

Fls. 170

- Comissão: 6%
- Incentivo em Primeira classe, classe Executiva e classe Econômica: 14% sobre a tarifa facial e Q Surcharges (incentivo calculado sobre 94%)
- Repasse ao Mercado em classe Econômica: 9%
- Repasse ao Mercado em Primeira classe e classe Executiva: 5%

As comissões devidas às agências de turismo são entregues pelas companhias aéreas à recorrente e obrigatoriamente repassados às agências de turismo, a título de contraprestação pela comercialização do bilhete junto ao consumidor, como determina a legislação e está comprovado nos autos, dentre outros elementos, pelas notas fiscais emitidas pelas últimas em face das primeiras (fls. 1025 – 1030).

A Recorrente insere-se em tal fluxo de recursos apenas em razão de ser a titular da licença para uso do GDS, permitido só para as empresas cadastradas no IATA, como já relatado, para representar as companhias aéreas perante as agências de turismo que não detém o mesmo sistema.

Nestes termos, tais comissões se referem a receitas de terceiros, não devendo ser tributados, nos termos da jurisprudência deste Conselho Administrativo.

No regime do lucro presumido, a apuração do imposto será feita trimestralmente, por períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/1996, art. 26; RIR/1999, art. 516, § 5º).

Determinando o conceito de receita bruta no regime do lucro presumido, o art. 31, da Lei nº 8.981/95 aduz que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (comissões pela intermediação de negócios).

*Lei nº 8.981/95*

*Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).*

*Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

Não fazendo parte da receita bruta da recorrente, os valores objeto da autuação não podem ser alvo de tributação, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981/95.

Processo nº 13971.721080/2011-66  
Acórdão n.º **1102-001.306**

**S1-C1T2**  
Fl. 19

Tendo em vista que o mérito foi apreciado em favor da recorrente, abstenho-me de discutir as demais questões trazidas à lume.

Por todo exposto, por considerar as comissões pagas às agências de turismo como receitas de terceiros, entendo por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, exonerando integralmente o crédito tributário lançado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares