



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

Processo nº 15758.000919/2008-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3101-001.747 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAÇÃO CVC TUR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

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

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.

Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/07/2004 a 31/12/2004

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

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.

Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por qualidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro (relatora) Demes Brito e Luiz Roberto Domingo que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Relatora

RODRIGO MINEIRO FERNANDES

Redator designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Luiz Roberto Domingo, José Henrique Mauri e Demes Brito.

Relatório

Por bem relatar, adota-se o relatório de fls. 262 versos a 266 emanados da decisão DRJ/CPS, por meio do voto da relatora Ana Paula Guimarães Haydt, nos seguintes termos:

“Trata-se dos autos de infração à legislação da Contribuição para o Financiamento da seguridade Social — COFINS e do PIS/Pasep, fls. 144/156, lavrados em 27/11/2008 contra a contribuinte acima qualificada, formalizando o crédito tributário no total de R\$ 6.134.210,91, já incluídos o principal e os juros de mora calculados até 31/10/2008.

O 'TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL' de fls. 140/142, traz a seguinte descrição dos fatos detectados:

1. CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em epígrafe e suas prorrogações, foram desenvolvidos, junto à empresa contribuinte supra, trabalho de Fiscalização do IRPJ e eventuais reflexos no PIS, COFINS e CSLL do ano calendário de 2004. Nesta verificação foi constatada a matéria fiscal a seguir:

2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS E VERIFICAÇÕES EFETUADAS

Em 14/03/2007 demos ciência via postal (AR) ao contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, datado de 12/03/2007, desse MPF intimando-o, dentre outros, para apresentar no prazo de 20 dias os esclarecimentos/livros/documentos nele especificados e também apresentar os comprovantes dos repasses dos recursos relativos aos produtos vendidos pelo contribuinte acima identificado e recebidos através de cartões de crédito

durante o ano de 2004, objeto da fiscalização, fornecidos pelas respectivas administradoras.

Em 11/04/2007, o contribuinte compareceu tendo apresentado para nossa posterior análise documentação/livros, conforme Termo de Intimação lavrado.

Durante o período da fiscalização, o contribuinte foi intimado/reintimado por várias vezes a apresentar vários esclarecimentos/documentos/livros, sendo a primeira em 11/04/07 e a última em 18/11/2008 e tem atendido na medida das suas possibilidades ao que lhe foi solicitado. Por vezes solicitou prorrogação de prazo, explicando as dificuldades operacionais que tinha para atender ao que lhe estávamos solicitando, devido, dentre outros, a contabilidade em 2004 ser terceirizada, o processo de contabilização na época ser riais arcaico e ao grande número de dados que lhe eram solicitados.

Considerando os dados/documentos/livros/esclarecimentos, apresentados pelo contribuinte e as análises efetuadas, decidimos pela conclusão dos trabalhos de fiscalização, com base nos dados disponíveis até presente data.

Após analisarmos todo o material acima, apresentado pelo contribuinte, referentes aos valores recebidos através dos cartões de crédito, durante o ano de 2004, relativos aos serviços vendidos pelo contribuinte acima identificado, apuramos:

A CVC é declarante pelo lucro real anual, levantando balancetes mensais de suspensão, ou redução do IRPJ.

A empresa opera no ramo de turismo, oferecendo principalmente serviços de operacionalização de viagens e excursões que compreendem a organização, contratação e execução de programas roteiros e itinerários oferecendo pacotes de viagem, sejam eles pré-elaborados, que o cliente da CVC aceita como está, sejam eles montados especificamente para as necessidades do cliente. Em qualquer dos casos, a empresa vende o pacote a seu cliente e se responsabiliza por concretizá-lo mediante o preço acordado entre ambos. O cliente paga a CVC, nas condições acordadas, e a empresa, por sua vez compra todos os recursos necessários para a concretização dos serviços, utilizando-se de sua estrutura operacional e seu poder de negociação com fornecedores, emergindo deste procedimento o conceito de venda do que se poderia chamar um "produto/serviço", composto, no caso, em sua maior parte, de uma sequência de serviços, o auferimento de receita e a incursão em seus custos correspondentes.

Assim, embora o contribuinte tenha indicado a legislação sobre a qual ampara seus procedimentos, quais sejam o decreto nº 84.934, de 21/07/80 e mais recentemente o decreto 5.406, de 30/03/2005, estes diplomas legais não versa", sobre matéria tributária e, por conseguinte, por não se encontrar excetuada na legislação de regência a entrada de recursos financeiros na empresa provenientes de sua operação enquanto entidade jurídica com fins lucrativos encaixa-se no conceito de faturamento definido nas leis tributárias, especialmente naquelas que regem o PIS e a COFINS, nos seus dois regimes:

LEI 9.818 de 27/11/1998: (PIS E COFINS regime cumulativo)

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Lei 10.833 de 29/12/2003 COFINS (regime não-cumulativo)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem: como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Lei 10.637 de 30/12/2003 PIS (regime não-cumulativo)

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

A CVC, em sua contabilidade, e conforme a análise efetuada sobre a documentação apresentada, reconhece como faturamento próprio apenas parte do que recebeu de seus clientes, aquilo que considera receita de intermediação, sob o argumento de que os verdadeiros donos da outra parte seriam seus fornecedores (as Cias. de aviação, hotéis, etc). No entanto, a base legal que indicou, decreto nº 84.934, de 21/07/80 e mais recentemente o decreto 5.406, de 30/03/2005, não dá respaldo para esse procedimento.

Caracterizada a forma de operação da empresa e de reconhecimento de receita, resta analisar o impacto em cada um dos tributos a que está sujeita.

A) IRPJ e CSLL

Em princípio, a forma de contabilização de receitas e custos do contribuinte não afeta o lucro sujeito ao IRPJ e CSLL, uma vez que os valores excluídos das receitas são os mesmos excluídos dos custos, nada resultando a lançar.

B) PIS e COFINS

Aqui, a prática contábil adotada implica em bases de cálculos indevidamente reduzidas, conforme demonstrada na planilha anexa, cujas diferenças serão objeto de lançamento através de auto de infração.

Considerando que a legislação do PIS e COFINS do setor a que pertence a empresa sofreu alterações significativas no período sujeito a lançamento, abaixo segue uma análise das alterações ocorridas:

PIS: A CVC, por força da legislação vigente, foi de janeiro de 2004 até 25/07/2004 PIS não cumulativo e a partir daí PIS cumulativo.

COFINS: A CVC, por força da legislação vigente, foi em Janeiro de 2004, COFINS CUMULATIVO. De 01/02/2004 até 25/07/2004, COFINS NÃO CUMULATIVO, e a partir daí COFINS CUMULATIVO.

No período em que foi NÃO CUMULATIVO PARA O PIS/COFINS, considerando como sendo da CVC, todos os valores das receitas recebidas dos cartões de crédito, os quais omitiu por repassá-los para seus parceiros comerciais, deveríamos inclui-las como receitas e excluí-las da base de cálculo como custos/despesas e dessa forma o resultado do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, não se altera, nada resultando a lançar.

No período em que foi CUMULATIVO PARA O PIS/COFINS, incluindo no seu faturamento os valores dessas receitas, as quais omitiu pelo fato de repassá-las para seus parceiros comerciais, resulta valores a tributar conforme planilha que anexamos e que faz parte do Auto de Infração lavrado nesta data.

3. PROVIDÊNCIAS ADOTADAS Objetivando salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional estamos lavrando nesta data o Auto de Infração para a constituição do Crédito Tributário, do qual faz parte integrante este Termo de Verificação e Constatação Fiscal e planilha anexa, cujos valores serão utilizados para lançamento da COFINS e do PIS no período objeto dessa fiscalização, visando seja a cobrança dos Tributos devidos e não recolhidos, seja dos Juros de Mora e da Multa de Ofício.

4. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

A presente ação fiscal foi realizada por amostragem e com os elementos disponíveis, observando-se exclusivamente o disposto no MPF retrocitado não implicando, entretanto, na inexistência de outras irregularidades, razão pela qual ressalva-se o direito da Fazenda Nacional de efetuar posteriores verificações para cobrança do devido, inclusive sobre a mesma matéria/exercício, em virtude de documentos, fatos e/ou circunstâncias não conhecidos/considerados nesta oportunidade. Para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo, o qual é parte integrante do Auto de Infração, lavrado nessa data para a COFINS e o PIS do ano-calendário de 2004, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinadas por mim, Auditor Fiscal da Receita Federal, sendo uma via encaminhada ao contribuinte por via postal, com aviso de recebimento (AR), nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto número 70.235, de 06 de março de 1972. AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Tendo tomado ciência da autuação em 08/12/2008, a contribuinte interpôs, por meio de seu advogado e bastante procurador (procuração de fl. 199), em 05/01/2009, as impugnações de fls. 162/197, relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, e As fls. 211/247, dirigida à exigência de PIS/PASEP, apresentando suas razões de fato e de direito conforme se resume adiante.

Discorre sobre as atividades praticadas pela empresa, afirmando que do preço do serviço cobrado de seus clientes, a parte que lhe caberia restringe-se a comissão devida pela intermediação entre os consumidores e a rede hoteleira, companhias aéreas etc.

Defende que o que constitui receita da impugnante, ou seja, a contraprestação aos serviços por ela prestados, é contabilizado na conta destinada a "RECEITA DA EMPRESA", que

*engloba o seu faturamento, ou a receita operacional da atividade por ela exercida, e demais receitas de outras naturezas, (como receita financeira, aluguéis etc.) pertencentes à empresa, integrando a base do recolhimento dos tributos **federais e municipais por ela devidos**.*

E continua:

Já os valores recebidos dos clientes e destinados a outros prestadores de serviços para os quais a impugnante desempenha atividade de intermediação, tais como o valor correspondente a passagens aéreas, diárias de hotéis e receptivos, são contabilizados de forma separada, como "VALORES DE TERCEIROS" em posse transitória da impugnante.

De observar que, na prestação dos serviços, a impugnante opera, ainda, de duas formas: diretamente, ou seja, em lojas próprias; ou mediante agentes de viagens terceirizados/credenciados, hipótese em que, consoante previsão contratual, a comissão destes é por eles retida e o restante entregue à impugnante, como receita dela, operadora.

Assim, por exemplo, considerando um pacote a um preço de R\$ 1.000,00, a distribuição seria a seguinte:

PREÇO DE VENDA = 1000

VALORES DE TERCEIROS = 750 (passagens, hotéis, etc)

COMISSÃO DO AGENTE = 150

COMISSÃO DA OPERADORA = 100

Já em se tratando de venda direta, processada nas lojas da impugnante, fica a operadora com a integralidade da comissão.

Assevera que, apesar da matéria ter sofrido inúmeras alterações ao longo dos anos, deve a mesma ser entendida em consonância com as disposições constitucionais e os *princípios que regem a tributação em nosso País*, o que impediria a inclusão na base de cálculo da COFINS de *meros ingressos, que não constituam receita da pessoa jurídica, por resultarem receita ou faturamento de terceiros*.

Insurge-se contra o entendimento esposado pela autoridade fiscal, ao classificar sua atividade como *venda do que se poderia chamar de produto-serviço*, determinando que a Impugnante reconheça como receita de suas atividades não são as comissões recebidas, como também os demais valores a ela pagos por seus clientes.

Alega que a interpretação dada pela fiscalização à legislação disciplinadora dos tributos geraria a cobrança sem que tenha ocorrido o respectivo fato gerador, o que ofenderia diversos princípios constitucionais.

Passa a discorrer sobre o histórico das alterações relativas à legislação regente do assunto, destacando decisões do Supremo Tribunal Federal (Recursos extraordinários nº 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084) que declararam ser inconstitucional o parágrafo 1º, do artigo 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Questiona, então, a subsistência do lançamento, uma vez que entende que a fiscalização teria lavrado o auto considerando *que, sob o regime cumulativo, a base de cálculo, tanto do PIS como da COFINS, abrangeeria todos os ingressos percebidos pela pessoa jurídica, ou seja, não apenas o faturamento e as receitas próprias, - assim entendidas as operacionais, advindas da exploração da atividade que constitui a finalidade social da pessoa jurídica, e de outras atividades, como receitas financeiras, de aluguéis etc - mas também as receitas de terceiros, que a empresa apenas repassa a outros prestadores de serviços a quem presta intermediação, tais como companhias aéreas, hotéis, etc.*

Afirma que *a insubsistência desse procedimento é flagrante de vez que luz da Constituição e da própria legislação ordinária, tanto no conceito de "faturamento", como no de "receita", ainda que tomados como sinônimos de "receita bruta", só podem ser incluídos os ingressos destinados a remunerar algum tipo de atividade exercida efetivamente pela própria empresa, e não aqueles que, em virtude da atividade de intermediação por ela exercida, se destinam a ser transferidos a terceiros, e, como receitas destes, ser tributados.*

Entende a contribuinte que tal entendimento não poderia prevalecer, uma vez que a norma explicitadora (inciso III, §2, art. 3º da Lei 9.718/1998) foi revogada.

Em relação exclusivamente ao PIS, defende que *a constitucionalização do PIS nos moldes em que foi constituído, assegura às prestadoras de serviços o cálculo dessa contribuição à alíquota de 5% sobre o imposto de renda efetivamente devido, não podendo tal disciplina ser alterada senão por emenda constitucional.*

Assim, entende que toda a legislação ordinária que veio regular a contribuição seria manifestamente inconstitucional.

Questiona, ainda, a Impugnante a ocorrência de violação aos arts. 195, inciso I, art. 239 e inciso I do art 150, todos da Constituição Federal, além do art. 110 do Código Tributário Nacional. Isto porque a autoridade lançadora teria adotado conceito de faturamento mais abrangente do que aquele disciplinado em leis de direito privado, mais precisamente a Lei Complementar 70 de 1991, ferindo os citados dispositivos.

Explica que a referida LC 70/1991 define faturamento como "somatório dos valores das vendas de mercadorias e prestação de serviços a vista ou a prazo".

7

Sustenta que *conquanto o faturamento seja uma espécie de receita, a recíproca não é verdadeira. Receitas de outra natureza - ou seja, não provenientes da venda de bens ou serviços prestados pelo contribuinte, como, p. ex., as financeiras, provenientes de investimentos em bens, numerários e créditos juros, ágios, etc. -lido podem incluir-se no conceito de faturamento, razão pela qual o Supremo Tribunal considerou inconstitucional o art. 3º da Lei 9718/98.*

E completa:

Ora, com muito maior razão não é legítimo incluir no conceito de "faturamento" receitas de terceiros, que não representam contraprestação de atividade efetivamente prestada pelo contribuinte, e que são por ele recebidas na qualidade de mero intermediário, para repassá-las aos efetivos prestadores das atividades que visam a remunerar.

Tampouco é possível considerar como "receita" do contribuinte, para fins de base de cálculo da COFINS ou do PIS, o ingresso de valores por ele recebidos para serem repassados a terceiros.

Em face do princípio da supremacia da Constituição, a definição do alcance dos conceitos insertos na Lei Maior, mormente daqueles utilizados para atribuir competência, há de ser buscada nos parâmetros estabelecidos no próprio texto supremo, e não na legislação infraconstitucional.

Traz à colação doutrina e jurisprudência que embasariam seu entendimento.

Analisa, então, as definições constantes do Decreto nº 5.406 de 2005 quanto à atividade de agências de turismo, argumentando que, apesar de alguns dos serviços serem por ela prestados diretamente (compondo seu faturamento), quanto à maioria deles, agiria a Impugnante como mera intermediadora, repassando os valores recebidos diretamente aos fornecedores dos serviços.

Cita decisão da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região, abaixo transcrita:

Decisão nº 350, de 15 de dezembro de 1998 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para PIS/PASEP.

EMENTA: VENDAS EM CONSIGNAÇÃO. *A agência responsável pela emissão de conhecimentos aéreos, recebidos em consignação, de empresas de transporte aéreo, considerará como base de cálculo, nestas operações, para fins de recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS, o valor da comissão recebida.*

Dispositivos legais: art. 226 RIR/94 (Decreto nº 1041/94, arts. 2 e 32 da Lei 9715/98, art.2, Lei Complementar 70/91).

Transcreve, ainda, ementas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no mesmo sentido:

"PIS. FATURAMENTO. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AGENCIAMENTO DE CARGAS. A base de cálculo do PIS Faturamento é o valor decorrente da receita própria. Para a sua determinação, quando relativa a serviços, é indispensável definir qual o serviço prestado e o valor cobrado pelo mesmo, não servindo o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo. No caso de agenciamento de cargas, é este o serviço prestado, nele não se englobando o valor inequivocamente destinado a quem prestou o serviço de transporte, contribuinte desta parte, visto que tal faturamento a ele está afeiçãoado. Recurso provido." RV 123057, 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes).

"COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. "ROAMING" - As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo. Recurso especial negado." (RV 203-120.710, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Com base nos argumentos acima detalhados, conclui que *vedar a exclusão dos ingressos repassados a terceiros, da base de cálculo do PIS e da COFINS quando essas contribuições estão submetidas a regime cumulativo, significa fazer com que incidam sobre algo diverso do que está previsto nos art. 239 e 195 I da CF, na redação da EC 20/98, violando as normas de competência e o princípio da legalidade, inserto no art. 150, I da CF.*, o que, considera, feriria os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Ressalta que o entendimento exarado pela Fiscalização nos lançamentos ora combatidos contraria aquele adotado pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que a IN nº 480, de 15 de dezembro de 2004 determina que as agências de turismo devem informar entidade pagadora *os dados do efetivo prestador do serviço, destinatário da receita, em nome do qual é expedido o respectivo comprovante de retenção*, quando da prestação de serviços a entidades da administração pública federal.

Alega que não seria razoável sustentar que a base de cálculo das contribuições seja diferente somente por ser o usuário do serviço uma entidade pública.

Por fim, defende a ilegitimidade da aplicação da SELIC, uma vez que não se confundiria com os juros moratórios aplicáveis, tendo natureza remuneratória, consistindo sua aplicação em enriquecimento ilícito.

Afirma, ainda, que a taxa Selic encontraria limite no art. 192 §3º da CF que veda a cobrança de juros de mora em índice superior a 12% ao ano, questionando a inobservância da Lei 9.430, de 1996 aos ditames inscritos no CTN.”

Levado a julgamento o presente processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas – DRJ/CPS, através da 5ª Turma proferiram o Acórdão 05-35.645 em sessão de 19 de março de 2012, cuja ementa é o seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

AGÊNCIAS DE TURISMO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento auferido, configurando custos da autuada os valores transferidos para outra pessoa jurídica no exercício de sua atividade econômica.

NORMAS INFRA-LEGAIS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DE DEFINIÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A partir da interpretação de ato infralegal que estabelece a sistemática de retenção de tributos, não é razoável inferir que seus efeitos tenham sido propagados de forma a alterar a definição legal da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativa à atividade da autuada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/07/2004 a 31/12/2004

AGÊNCIAS DE TURISMO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento auferido, configurando custos da autuada os valores transferidos para outra pessoa jurídica no exercício de sua atividade econômica.

NORMAS INFRA-LEGAIS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DE DEFINIÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A partir da interpretação de ato infralegal que estabelece a sistemática de retenção de tributos, não é razoável inferir que seus efeitos tenham sido propagados de forma a alterar a definição legal da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativa à atividade da autuada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/07/2004 a 31/12/2004

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte, apresentou seu Recurso Voluntário onde resumidamente alega:

I – Que a Recorrente é agência de turismo que pratica as atividades descritas no art. 4º do Decreto 5406/2005, atuando na intermediação de negócios entre o consumidor e as diversas entidades que compõem a indústria do turismo (companhias aéreas, rede hoteleira, seguradoras, etc.).

No período de janeiro de 2004 a 25 de julho de 2004, a Recorrente esteve adstrita à observância da sistemática cumulativa para recolhimento da COFINS e do PIS, regulamentados pela Lei 9718/989, cujo art. 2º sofreu censura pelo Em. Supremo Tribunal Federal, para consagrar a interpretação de que a base de cálculo a ser adotada é o faturamento, assim entendido como a receita bruta operacional.

Assim, entendeu que o acórdão recorrido chancela o entendimento fiscal de ingressos que não constituem receita da recorrente, mas sim, das empresas que ela contrata por conta e ordem de seus clientes para prestarem os serviços de transporte, hospedagem, alimentação, etc., seriam receita operacional bruta e, portanto, ensejariam o recolhimento de COFINS.

A Recorrente, entendeu que a r.decisão recorrida, viola, ostensivamente, a Lei 9718/98, na interpretação que lhe conferiu o STF, o art. 110 CTN, e os arts..., e a jurisprudência tanto do CARF quanto do STJ sobre o tema. Daí que preliminarmente pleiteia o reconhecimento da nulidade do v.acórdão por cerceamento de defesa, em virtude de não ter apreciado todos os fundamentos em embasam a pretensão da recorrente.

II – Da nulidade da r.decisão recorrida – nessa a autoridade julgadora não fez o que era da sua atribuição, ou seja, não verificou se o lançamento está em conformidade com a legislação vigente (fls. 340) – ocorrendo em cerceamento do direito de defesa.

II – Das Razões de Reforma da R. Decisão Recorrida – repetindo os argumentos já relatados e apresentados em sua impugnação

III – Da Ilegitimidade da Aplicação da SELIC – também, repetindo dos argumentos já relatados e apresentados em sua impugnação.

IV – Do Pedido: Preliminarmente o reconhecimento da nulidade da r. decisão recorrida, por violar os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Subsidiariamente, a recorrente requer a forma da decisão recorrida com o consequente cancelamento da autuação, em relação ao art. 10 da IN 480, art. 4º do Decreto 5406/2005, arts 2º e 3º da Lei 9718/98, 110 CTN, 5º LIV, 145 § 1º, 149, 150 I e IV, 195 I, 212 § 12 e 239 CF e à vasta jurisprudência mencionada no seu Recurso Voluntário.

Ainda, subsidiariamente, a recorrente requer, o cancelamento da exigência com relação à taxa SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

A Recorrente que pertence ao segmento de turismo, pois, é conhecida nacionalmente como uma agência e operadora de turismo, atuando na intermediação de negócios entre o consumidor e as diversas entidades que compõem a indústria do turismo como companhias aéreas, rede hoteleira, seguradoras, etc. vive, com especial intensidade, o drama dos “repasses”.

Portanto, é certo, afirmar que na consecução de suas atividades, as empresas do setor comumente ou, melhor até, necessariamente encetam contatos com uma variada gama de fornecedores de insumos e serviços necessários à realização das viagens.

Por uma imposição natural do mercado, normalmente a relação com todos esses fornecedores é estabelecida diretamente pela operadora de turismo, que orça os respectivos custos e os submete à prévia aprovação do seu cliente, ou mesmo, oferece pacotes já orçados para determinados lugares. Assim, os valores desses serviços subcontratados

transitam pela conta da operadora de turismo, que ato contínuo repassa-os aos seus verdadeiros credores, que são os respectivos fornecedores.

Daí, debate-se, nos presentes autos, se a base de cálculo do Pis e da Cofins da Recorrente deve ou não contemplar tais “repasses”, que não raro montam cifras muitíssimo mais expressivas do que o montante que efetivamente remanesce consigo.

Desde a revogação do artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III da Lei 9.718/1998 — que, no interregno em que vigeu, tinha sua eficácia condicionada a uma regulamentação infralegal que nunca sobreveio —, não havia no Direito positivo previsão expressa que, apaziguando o debate, determinasse a exclusão dos repasses da base dos tributos incidentes sobre a receita.

A doutrina, até aqui sem grande eco na jurisprudência, procura explicar que não se pode excluir de uma grandeza algo que a ela nunca se integrou. A previsão revogada da Lei 9.718/1998 não excluía verdadeiramente os repasses da grandeza denominada “receita bruta”, mas apenas aclarava, pedagogicamente, que aqueles não integravam este conceito.

Pois a Lei 11.771/2008 — conhecida como “Lei Geral do Turismo – LGT” — jogou, a nosso ver, luzes novas à questão, ao menos para o segmento específico da Recorrente.

Com o escopo de instituir a “Política Nacional de Turismo”, a lei catalogou as empresas “prestadoras de serviços turísticos”, obrigando-as a se cadastrar no Ministério do Turismo (artigo 22). Dentre essas prestadoras de serviços turísticos, a LGT inseriu, juntamente com meios de hospedagem, agências de turismo, transportadoras etc.

Ao julgar inconstitucional o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/1998 (RExt 390.840-5), o STF manteve as dimensões de base de cálculo definidas na Lei Complementar 70/1991. Para o regime não-cumulativo das contribuições, contudo, a Lei 10.833/2003 cuidou de novamente disciplinar a alagar-lhes a base; e, sendo esse veículo legislativo posterior à Emenda Constitucional 20, não padeceu do mesmo vício identificado pelo STF na Lei 9.718/1998. Assim, para o regime não-cumulativo, a extensão da base de cálculo para a receita bruta não é passível de ser contestada.

Mas, no regime cumulativo, a base imponible do PIS e da Cofins segue limitada aos contornos da LC 70/91, portanto circunscrita às receitas provenientes de “vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” (artigo 2º).

Assim, para se identificar, com clara e pacífica precisão, a base imponible do PIS e da Cofins cumulativos, basta saber o que sejam “preço de venda de mercadorias” e “preço de venda de serviços”.

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

A LGT em seu artigo 27 estabelece:

Das Agências de Turismo

Art. 27. Compreende-se por agência de turismo a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada entre

fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornecedores diretamente.

§ 1º São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.

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

§ 3º As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:

I - passagens;

II - acomodações e outros serviços em meios de hospedagem; e

III - programas educacionais e de aprimoramento profissional.

§ 4º As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços:

I - obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário à realização de viagens;

II - transporte turístico;

III - desembaraço de bagagens em viagens e excursões;

IV - locação de veículos;

V - obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas;

VI - representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;

VII - apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres;

VIII - venda ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante;

IX - venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e

X - acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.

§ 5º A intermediação prevista no § 2º deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados.

(*Grifos nossos*)

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

A decisão recorrida, como há quem recuse os efeitos aqui enxergados para o artigo 27, parágrafo 2º, da LGT, ao argumento de que a LGT não seria uma “lei tributária”. Entretanto, o entendimento é insustentável por ao menos três razões.

Em primeiro lugar, porque não existe “lei tributária” ou “lei civil” ou “lei comercial” etc. Trata-se de taxionomia afeita à ciência do Direito, não ao Direito positivo. Ao prescrever que cada lei terá um único objeto, vedada a inserção de matérias a ele estranhas, o artigo 7º, incisos I e II da Lei Complementar 95/1998 não disse que cada lei somente pode abordar um único ramo da dogmática jurídica. A LGT obedece à LC 95/1989 porque é, sim, monotemática, disciplina um único objeto, qual seja, o Sistema Nacional de Turismo, em todos os seus aspectos: comerciais, administrativos e, por que não, fiscais/tributário.

Em segundo lugar, o próprio artigo 5º, inciso XV da LGT enumera, como um de seus objetivos, “contribuir para o alcance de política tributária justa e equânime”. É, pois, de se esperar que se extraíam de seus enunciados normas com repercussão tributária.

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

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

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

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

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

Já se apurados na sistemática não cumulativa, o PIS e a COFINS têm “*como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”, o que

“compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

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

Ainda quanto ao que deva ser considerado “receita” em si, Bulhões Pedreira afirma que assim se caracterizam os bens e direitos originários de outro patrimônio *“cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes de seu resultado. (...) O processo de recebimento de receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem um valor financeiro. (...) Receita é valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária”.*

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

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

No, entanto, no que importa ao presente julgamento é que receita implica, necessariamente, bens e direitos recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. Pretender classificar como receita meros ingressos de recursos que não sejam de titularidade do contribuinte implica desnaturar o seu conceito técnico, em clara violação ao quanto disposto no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal, nas Leis nºs. 9.718/98, 10.637/2007 e 10.833/2003, e no artigo 110 do CTN.

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

É o que ocorre, por exemplo, com os valores recebidos pela pessoa jurídica na qualidade de mera depositária, em que o devedor tenha conhecimento, por força de regra

legal ou contratual anterior, que parte do montante a ela transferido destina-se a remunerar outrem que não a recebedora depositária, a qual fica obrigada a receber e transferir a parcela pré ajustada, por força da venda de mercadoria ou da prestação de serviço em favor do pagador. Está a situação do escritório de arquitetura que adquire móveis e materiais para seus clientes, sendo por eles reembolsado. O mesmo se diga em relação ao valor da comissão da agência publicitária, pago diretamente pelo anunciante ao agente veiculador do anúncio para que este o repasse àquela.

Refira-se, ainda, a sistemática do *cost sharing*, ou rateio de despesas por serviços compartilhados, em que determinada empresa concentra os pagamentos de serviços compartilhados com outras do mesmo grupo econômico e os rateia, sem acréscimos, dentre as beneficiárias de tais serviços. Trata-se de mera recomposição (e não acréscimo) patrimonial, não caracterizando receita para fins de PIS/COFINS, como já entendeu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Há, de outro lado, situações em que não se verifica mero reembolso de despesas incorridas ou cujos recursos são recebidos sem que o pagador saiba qual parte será destinada a terceiros (ou até mesmo desconheça a existência de terceiros que sejam os reais destinatários e proprietários dos recursos). Mesmo nestes casos, é ilegítima a tributação da parcela recebida que, passível de apuração no próprio momento de seu recebimento, não seja computada como receita porque já esteja o seu recebedor obrigado, por contrato ou lei anterior, ao repasse dos respectivos montantes a terceiros que tenham participado das atividades geradoras dos recursos recebidos.

Independentemente do conhecimento do pagador, a relação jurídica existente entre o recebedor e o(s) terceiro(s) implicará, desde que preenchidos os requisitos supra indicados, não ser ele o real proprietário dos recursos, que por ele apenas transitarão sem que se possa cogitar, sequer em tese, que tal lhe acarretará qualquer acréscimo patrimonial. Não se trata, também em tal hipótese, de receita.

Assim se verifica, por exemplo, em relação à parcela dos valores recebidos pelas empresas de telefonia, mas devida a outras empresas de telefonia em razão de *roaming* e de interconexão, estes existentes por força de lei. Em tais situações, os valores são obrigatoriamente cobrados em conjunto, de cada usuário, pela respectiva operadora por ele contratada, sendo vedada a cobrança direta por parte das demais operadoras quanto às parcelas que lhes caibam. Assim, no momento do recebimento dos recursos já se tem conhecimento das parcelas devidas às demais operadoras. São elas então identificáveis, ainda que o usuário possa desconhecer o fato ou sua efetiva apuração ocorra apenas posteriormente.

Não por outras razões, já decidiu o CARF que as *“receitas de ‘roaming’, mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato, não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida”*, na medida em que a *“base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre a terceiros, como pretendido ‘faturamento bruto’ para, sobre ele, exigir o tributo”*.

Assim, nas hipóteses acima mencionadas, dizem respeito à impossibilidade de receitas de terceiros serem tratadas como se fossem receitas próprias, o que não se confunde com a exclusão de receitas próprias que venham a ser transferidas a terceiros. Quanto a estas últimas, a não incidência do PIS ou da COFINS depende de previsão legal específica, tendo

sido revogado, antes mesmo de regulamentado, o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que autorizava a exclusão dos “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

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

Em algumas oportunidades a Receita Federal, ao responder consulta acerca do SIMPLES, sempre entendeu que as Agências de Viagens assemelham-se ao representante comercial, uma vez que sua atividade é de intermediação e a remuneração é representada pela comissão, donde se conclui que não integra a receita da agência a parcela da pessoa jurídica representada.

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
DISIT – 6ª Região Fiscal**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 241 de 10 de Dezembro de 2001

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

EMENTA: AGÊNCIAS DE TURISMO. RECEITA BRUTA. Os valores de propriedade de terceiros, relativos a pagamento de passagens aéreas e rodoviárias, de hotéis, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, não constituem receita bruta das agências de turismo e não compõem a base de cálculo da Cofins.

Isto posto, deixo de apreciar as preliminares para no mérito DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para cancelar o auto de infração.

É como voto

Relatora Valdete Aparecida Marinheiro

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 24/11

/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por VALDETE APARECIDA MARIN

HEIRO, Assinado digitalmente em 03/12/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 04/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

Inobstante os relevantes argumentos trazidos pela Ilustre Conselheira Relatora, ousou discordar de suas conclusões quanto à exclusão dos valores transferidos para outra pessoa jurídica no exercício de sua atividade econômica, da base de cálculo de PIS e Cofins da recorrente.

O entendimento atual da Receita Federal acerca do assunto é divergente daquele apresentado pela relatora, que reproduziu a ementa da superada Solução de Consulta nº 241, da Divisão de Tributação – DISIT da 6ª Região Fiscal.

Adotamos como fundamento e razão de decidir do presente voto vencedor os fundamentos da Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT da 10ª Região Fiscal, reproduzida abaixo:

“2. Percebe-se que a controvérsia em questão reside, basicamente, em se definir se determinados valores recebidos pela peticionante (agência de turismo) devem ser considerados como receita bruta e, por conseguinte, incluídos na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Inicialmente, cabe destacar que a Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Divergência nº 3, de 30 de abril de 2012, adotou entendimento que, mesmo examinando matéria relacionada ao Simples Nacional, pode ser empregado no caso presente. Transcreve-se a ementa da SD-Cosit nº 3, de 2012:

Assunto: Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL. AGÊNCIAS DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

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

Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes. Em qualquer das hipóteses, permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

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

4. A posição adotada na SD-Cosit nº 3, de 2012, está baseada no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, o qual dispõe

(grifou-se).

*Art. 3º**(...)*

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

5. Os arts. 224 e 279 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), definem receita bruta de maneira idêntica ao § 1º do art. 3º da LC nº 123, de 2006.

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

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.

§ 1º São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.

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

§ 3º As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:

I - passagens;

II - acomodações e outros serviços em meios de hospedagem; e

III - programas educacionais e de aprimoramento profissional.

§ 4º *As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços:*

I - obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário à realização de viagens;

II - transporte turístico;

III - desembaraço de bagagens em viagens e excursões;

IV - locação de veículos;

V - obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas;

VI - representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;

VII - apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres;

VIII - venda ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante;

IX - venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e

X - acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.

§ 5º *A intermediação prevista no § 2º deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados.*

§ 6º (VETADO)

§ 7º *As agências de turismo que operam diretamente com frota própria deverão atender aos requisitos específicos exigidos para o transporte de superfície.*

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

8. *Essas duas situações produzem consequências jurídicas distintas por ocasião da escrituração de suas receitas. No primeiro caso – intermediadora – a agência de turismo auferir como receita apenas o valor da comissão recebida dos fornecedores dos serviços por ela vendidos, de modo que a receita bruta deve ser o valor da comissão por ela recebida.*

9. *Já no segundo caso – fornecedora direta – a agência de turismo auferir como receita o valor total pago pelo viajante, de modo que a receita bruta deve ser o preço total por ela recebido do viajante.*

10. *Observe-se que a venda e comercialização de passagens, passeios, viagens e excursões, bem como a realização de reservas em restaurantes ou de acomodações para hospedagem, assim como outros serviços turísticos, poderão ser realizadas por agência de turismo na qualidade de apenas intermediadora do negócio sem, contudo, atuar em nome próprio, ou seja, sem que a obrigação da prestação do serviço recaia sobre ela.*

11. *Portanto, quando uma agência de turismo atua como intermediadora de negócios relativos à atividade turística prestados por conta e em nome de terceiros, a receita auferida para fim de aferição da receita bruta de que tratam os arts. 224, 279 e 519 do RIR/1999, aplicáveis ao IRPJ, deverá corresponder à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos, por tratar-se do preço do serviço por ela prestado.*

12. *De outra forma, caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes. Em qualquer das hipóteses, permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

13. *Assim sendo, em face do entendimento acima expendido, aplica-se a mesma posição para a CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins, dado que o conceito de receita bruta é o mesmo por ocasião da apuração de suas respectivas bases de cálculo, como será abaixo explicitado. [...]*

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

[...]

Diante do exposto, conclui-se que:

- a) a receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos;*
- b) caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.”*

No mesmo sentido, tem-se a já citada Solução de Divergência nº 3 de 30 de abril de 2012.

Como os serviços foram prestados em nome da recorrente, e como não foram segregados os valores correspondentes à comissão em razão da intermediação de serviços turísticos, os valores auferidos pela recorrente de seus clientes são considerados em sua receita bruta, sujeitando-se à incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Rodrigo Mineiro Fernandes.