



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15758.000919/2008-83
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.315 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS TUR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta 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.

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.

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

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

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que não conheceram do recurso e, no mérito, por unanimidade de votos em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3101001.747**, proferido pela 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que os serviços prestados em nome da Contribuinte, como não foram segregados aos valores correspondentes à comissão em razão da intermediação de serviços turísticos, os valores auferidos de seus clientes são considerados em sua receita bruta, sujeitando-se à incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

“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.

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 mais arcaico e ao grande número de dados que lhe eram solicitados.

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 seqüência de serviços, o aferimento 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 COFISN 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.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

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".

Ciente do referido acórdão e tempestivamente, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, requer o conhecimento do recurso e, seu provimento, que para anular o acórdão recorrido, quer para reformá-lo, ante a divergência jurisprudencial demonstrada.

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, a Contribuinte aponta como paradigmas os acórdãos nºs **3402-002.434 e 3302-001.980**.

Em seguida, por sido comprovada a divergência jurisprudencial, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso, às fls. 681/683.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 685/694, requer que seja negado provimento ao recurso interposto, mantendo-se incólume a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito à receita tributável na atividade de turismo para fins de incidência de PIS e da COFINS.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, a decisão recorrida por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário, com fundamento na Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT da 10ª Região Fiscal, por entender que os serviços turísticos

prestados em nome da Contribuinte, seria receita dela advinda, e não teriam sido segregados os valores correspondentes à comissão pela intermediação de tais serviços, razão pela qual os referidos valores deveriam ser considerados integralmente como receita bruta da empresa, integrando, dessa forma a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por outro lado, o voto vencido, o qual este relator acompanhou, deu provimento ao Recurso da Contribuinte, por entender que:

"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.

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":

Com efeito, o voto vencido, utilizou subsidiariamente em suas razões de decidir, a Solução de Consulta nº 241, de 10 de Dezembro de 2001, contudo, o mérito da lide, foi enfrentado com o seguinte fundamento:

"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.

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.

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”.

Enquanto que, o voto vencedor, o Ilustre Relator adotou exclusivamente em suas razões de decidir a Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação– DISIT da 10ª Região Fiscal, que reproduz a Solução de Divergência nº 3, de 30 de abril de 2012. Vejamos parte que interessa:

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):

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.”

Em sentido oposto, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no julgamento do Recurso Especial, Acórdão nº **9101002.359**, na sessão de julgamento de 16 de julho de 2016, decidiu por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, com fundamento na **SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012**, com base no artigo 27 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Vejamos parte do aresto:

*"Com efeito, quando as agências de turismo recebem o preço integral dos serviços que vendem, o qual abrange a remuneração delas, agências, e o valor a pagar aos fornecedores desses serviços, tem-se como **receita bruta** somente os valores decorrentes dessa atividade de intermediação (comissão, valor agregado ao preço de custo dos serviços e taxa de serviço cobrada do consumidor).*

De outro modo, no caso em que a agência de turismo fornece diretamente os serviços turísticos ao consumidor diretamente ou sob contratação, não mera intermediação tem-se como receita bruta, o preço integral de venda permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO, mediante a SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, com base no artigo 27 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, acima transcrito, assim esclareceu a matéria:

ASSUNTO: Simples Nacional

*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".

Como visto, a 1ª Turma da CSRF, com fundamento na **SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012**, entendeu que os valores recebidos dos consumidores e repassados efetivamente aos fornecedores não configuram receita bruta da agência de turismo.

Neste mesmo sentido, a 4ª Câmara da Segunda Turma Ordinária da Terceira Seção, no julgamento do processo nº **10805.721926/2013-53**, **Acórdão 3402-002.354**, sessão de 19 de agosto de 2014, tratando da mesma matéria e contribuinte, decidiu em negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento ao recurso voluntário, com fundamento na **SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012**. Vejamos:

"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.

Recurso Voluntário

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, e que permita ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

PIS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §1º, I, do RICARF.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, exigidas na égide da Lei nº 9.718/98, é o faturamento e, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, §1º, declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62A do RICARF.

PIS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÃO. RESULTADOS AUFERIDOS NAS OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA POR FORNECEDORES DE SERVIÇOS. RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As operadoras de viagem e agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo devem apurar e recolher a contribuição ao PIS sobre o faturamento, assim entendido como sendo a comissão pela intermediação dos serviços prestados pelos fornecedores de serviços de transporte, hospedagem, locadoras de veículos e afins, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, não se sujeitando a tributar os valores das receitas de seus fornecedores que constituem-se resultado das operações em conta alheia dos terceiros e componente da receita bruta dos mesmos (art. 31, da Lei nº 8.981/95), que não se confunde com o conceito de faturamento pertinente ao regime cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, contendo a descrição dos

fatos e enquadramentos legais, e que permita ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo

conhece a matéria fática e legal, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

COFINS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §1º, I, do RICARF.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, exigidas na égide da Lei nº 9.718/98, é o faturamento e, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, §1º, declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62A do RICARF.

COFINS. AGÊNCIA E OPERADORA DE TURISMO E VIAGEM. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÃO. RESULTADOS AUFERIDOS NAS OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA POR FORNECEDORES DE SERVIÇOS. RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As operadoras de viagem e agências de turismo sujeitas ao regime cumulativo devem apurar e recolher a contribuição ao PIS sobre o faturamento, assim entendido como sendo a comissão pela intermediação dos serviços prestados pelos fornecedores de serviços de transporte, hospedagem, locadoras de veículos e afins, nos termos do art. 27, da Lei nº 11.771/2008, não se sujeitando a tributar os valores das receitas de seus fornecedores que constituem-se resultado das operações em conta alheia dos terceiros e componente da receita bruta dos mesmos (art. 31, da Lei nº 8.981/95), que não se confunde com o conceito de faturamento pertinente ao regime cumulativo.

Recurso Voluntário Provido.

"Tenho que, especificamente quanto às exclusões de valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS, agiu com acerto a DRJ/Campinas, pois que de fato era cabível a aplicação da Lei nº 11.771/2008 para definir o valor das receitas próprias de agências de turismo, sendo inclusive este o entendimento respaldado pela Solução de Divergência nº 03/2012, com o seguinte teor:

***SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012
D. O.U.: 09.05.2012***

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: 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.

(...)

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. (destacouse)

Como se vê, para as receitas de intermediação de negócios ou serviços de terceiros, a DRJ/Campinas aplicou como sendo receita apenas as comissões ou seu adicional, percebido em razão da referida atividade de intermediação, segregando no tempo, em função da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo.

*Embora seja uma Solução de Divergência (nº 03/2012) exarada em função de questionamento relativo ao Simples Nacional, verificase que firma a premissa do que sejam as receitas vigentes no setor de viagens e turismo, fazendo-o expressamente com base na Lei nº 11.771/2008. E mais especificamente quanto a incidência de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, ainda houve a emissão da **Solução de Consulta nº 17, publicada em 13 de março de 2013**, a qual é expressa em aplicar o entendimento da SD Cosit nº 03/2012 também aos referidos tributos, pelo que não resta dúvida de que efetivamente a receita das operadoras e agência de viagens e turismo são os valores percebidos a título de “**à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos**”.*

Por outro lado, a decisão recorrida utilizou como fundamento a Solução de Consulta nº 17, de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação – DISIT da 10ª Região Fiscal, por entender que a agência de turismo presta o serviço turístico *in loco*. *In verbis*:

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.

Compulsando aos autos, verifico que a Contribuinte dedica-se a intermediação de venda de pacotes turísticos, passagens, reservas em hotéis etc. Não localizo a prestação de serviços de alimentação em hotéis, locação de veículos, etc. sendo portanto, impossível a Contribuinte prestar todos esses serviços para seus clientes, até porque a empresa não é detentora de hotéis e locadora de automóveis.

Como se vê, os valores recebidos dos clientes, perfaz exclusivamente a comissão devida pela intermediação de negócios turísticos, a qual é contabilizada como receita da empresa. Os demais valores em litígio, referente às passagens aéreas, diárias de hotel, serviço de transfer, não transitam pela contas de resultado da Contribuinte, sendo contabilizado de modo separado, como valores de terceiros, para serem repassados posteriormente para seus efetivos titulares.

Para melhor elucidar a controvérsia, por exemplo: o consumidor acessa o portal da Contribuinte, adquire uma passagem para Ilhas Maldivas, ida e volta, reserva um hotel 5 estrelas, aluga um carro para o período de sua estada. A Compra perfaz o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a Contribuinte é proprietária da Companhia aérea? é proprietária do hotel? e proprietária da locadora de veículos? Não!, a Contribuinte vai receber o valor referente a comissão da venda, o valor bruto será repassado para os prestadores de serviço,

logo não se configura receita bruta da Contribuinte, somente a receita referente a comissão de venda.

Portanto, entendo que a Solução de Consulta nº 17 de 13 de março de 2013, da Divisão de Tributação– DISIT da 10ª Região Fiscal, não se aplica ao presente caso.

Dessa forma, com fundamento na SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, **Dou provimento ao Recurso.**

Para que não reste qualquer dúvida, quanto a aplicação da SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3, DE 30 DE ABRIL DE 2012, utilizo em complemento de minhas razões de decidir, os fundamentos do voto vencido, o qual corroboro do mesmo entendimento:

"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.

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.

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.

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).

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".

Quanto ao pedido de sobrestamento do feito, considerando ADIN ajuizada pela OAB Federal, referente a discussão do voto de qualidade, não há previsão regimental para sobrestar o feito.

Por derradeiro, por esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgar apenas conflitos jurisprudências, utilizo subsidiariamente em minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, que passa fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

