



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.002721/2010-62
ACÓRDÃO	1004-000.461 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIDELIDADE VIAGENS E TURISMO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITA LÍQUIDA. VALORES NEGATIVOS DEDUZIDOS EM RAZÃO DE REPASSES A PRESTADORES SUPERIORES AO PACOTE DE VIAGEM PAGO PELO TURISTA. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA PARA EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO.

Não subsiste a redução do prejuízo fiscal e da base negativa do período calcada, apenas, na impossibilidade de repasses a prestadores de serviços reduzirem a receita líquida auferida em agenciamento de viagens, sem qualquer objeção ao cômputo desses valores como despesas do período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

FIDELIDADE VIAGENS E TURISMO LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 01/09/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 3.148.628,24.

Consta da decisão recorrida que o procedimento fiscal realizado no período de 18/08/2008 a 01/09/2010 para revisão da apuração do IRPJ no ano-calendário 2005 (*destacando-se os dispêndios/repasses de cartão de crédito*). Lavradas intimações em 22/05/2009, 14/10/2009 e 22/02/2010, a autoridade lançadora constatou as infrações: *a) Omissão de receitas caracterizadas por estornos de vendas não comprovados; b) Omissão de Receitas caracterizada pela diferença na contabilização das mesmas, a partir do confronto entre os valores demonstrados pelo impugnante, como repasses de Cartões de Crédito e os valores obtidos pela fiscalização.*

Os argumentos apresentados em impugnação foram assim sintetizados:

5.1. não houve omissão de receita para o IRPJ em relação aos valores deduzidos da Receita mensal provenientes dos prejuízos na intermediação de viagens turísticas;

5.2. não houve omissão de receita em relação aos valores recebidos dos cartões de crédito, uma vez que a contabilidade da empresa está lastreada em documentação idônea e conciliação bancária que afasta a alegação de que o valor é diferente dos fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito à Receita Federal;

5.3. é nulo o lançamento por erro na descrição do fato (antecedente), erro de base de cálculo e alíquota (consequente), período de apuração, vencimento da obrigação e erro de fundamento legal, uma vez que constituída exigência de PIS Não-Cumulativo e COFINS Não-Cumulativo para empresa expressamente submetida ao regime cumulativo (Lei nº 9.718/98), nos termos do art. 10, inciso XXIV, c/c art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003;

A Turma Julgadora acolheu parcialmente estes argumentos em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. 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. Quando fornecedora direta, a agência de turismo auferir como receita o valor total pago

pela operação, de modo que a receita bruta deve ser o preço total por ela recebido.

OMISSÃO DE RECEITA. EXCLUSÕES DA RECEITA BRUTA.

As exclusões da Receita Bruta são unicamente aquelas permitidas pela legislação.

OMISSÃO DE RECEITA. DIVERGÊNCIA ENTRE VALORES INFORMADOS NAS DECRED APRESENTADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E OS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO BENEFICIÁRIO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A divergência entre os valores de receitas oferecidas à tributação e os valores contidos nas DECRED apresentadas pelas administradores de cartões de crédito não constitui prova suficiente a configurar omissão de receita, mas meros indícios, necessitando de aprofundamento das investigações para justificar o lançamento dos créditos tributários fundados nas diferenças apuradas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTOS DECORRENTES. OMISSÃO DE RECEITAS. CSLL.

O que ficou decidido em relação ao lançamento do IRPJ quanto à omissão de receitas aplica-se, também, às contribuições dele decorrentes, relativas à CSLL.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. INOBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. APURAÇÃO ANUAL. ERRO NO PERÍODO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ERRO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

O lançamento de ofício deve obedecer ao período de apuração e ao regime de tributação. Uma vez que os dispositivos legais determinam que o PIS e a COFINS sejam apurados pelo regime cumulativo, mensalmente, e considerando que a fiscalização, sem previsão legal, utilizou-se das alíquotas do regime não-cumulativo e apurou as bases de cálculo e as contribuições devidas de PIS e COFINS observando o período anual, deve-se cancelar os autos de infração de Pis e de Cofins, por erro no período de apuração e erro no regime de tributação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a COFINS, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Acórdão

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, exonerando totalmente o crédito tributário lançado, referente ao ano-calendário 2005, tratado neste processo, nos termos do relatório e voto anexos, por não remanescer infração relativa ao PIS e a COFINS; e, em relação ao IRPJ e à CSLL, considerando que a infração remanescente (**Omissão de receitas caracterizada por estorno de vendas não comprovados**) é insuficiente para consumir o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL do período, não resta crédito tributário a ser cobrado, sendo necessário apenas o ajuste dos valores de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa no sistema de controle(SAPLI).

O crédito tributário exonerado, incluindo principal e multa, é de R\$ 2.435.510,72, não se configurando a necessidade de recurso de ofício da presente decisão (art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997), tendo em vista que o crédito tributário exonerado não excede o limite de R\$ 2.500.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Cientifique-se a interessada, ressaltando-lhes o direito de interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto à infração remanescente relativa ao IRPJ e à CSLL (**Omissão de receitas caracterizada por estorno de vendas não comprovados**) no prazo de trinta dias da ciência, conforme facultado pela legislação vigente. *(destaques do original)*

Cientificada da decisão de primeira instância em 08/02/2019 (e-fl. 2343), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 08/03/2019 (e-fls. 2344/2353), no qual assim confronta os argumentos para manutenção parcial da imputação de omissão de receitas:

II – DOS FATOS

Diferentemente do que interpretou a r. decisão recorrida, o procedimento adotado pela Recorrente e objetivado pela Fiscalização foi apropriação de “valores negativos de receitas” provenientes de perdas no agenciamento de viagens

“Nesta sistemática adotada pela empresa para a composição das receitas líquidas, levando-se em consideração a movimentação diária, muitos valores mencionados como “Valores Repassados”, são maiores do que a soma dos recebidos de cartões e outros, o que nas planilhas apresentadas, são demonstrados como valores negativos de receitas. Estes levantamentos estão detalhados em folhas mostrando os diversos valores negativos de receitas, o que não se coaduna com o conceito de “receitas”. Desta forma o montante de receitas está diminuído das importâncias negativas constantes dos demonstrativos apresentados. Em resumo mostramos mês a mês estas diferenças subtrativas das receitas tributáveis, no Quadro demonstrativo de valores mensais negativos, obtidos das Planilhas “Contas a Receber”, mencionados na coluna “Receitas Líquidas”, que estariam acarretando a diminuição das mesmas, no ano calendário de 2005.

Desta forma tais valores serão considerados como "REDUÇÃO DA RECEITA LIQUIDA", para efeito de tributação no ano calendário em exame." Desta forma, diferentemente do que consignou a r. decisão recorrida, a motivação da autuação não se trata de "Omissão de receita caracterizada por **estorno de vendas não comprovadas**".

Como restará comprovado pelas razões de fato e de direito a seguir expostas, não houve omissão de receita que pudesse influenciar na apuração do IRPJ e da CSLL. Os valores deduzidos da receita mensal são provenientes dos prejuízos na intermediação de viagens turísticas, pois se trata de diferença entre os valores pagos aos fornecedores de serviços turísticos (agenciados) e as receitas auferidas na venda dos serviços turísticos aos consumidores finais (turistas), que constituem perdas plenamente dedutíveis para apuração do lucro real.

II – DA REALIDADE DOS FATOS

Como já informado, a atividade da Recorrente é AGÊNCIA DE VIAGENS E TURISMO, cujo regime jurídico é de agenciamento ou intermediação de negócios, aproximando o turista dos fornecedores de serviços em turismo e lazer. A atividade é remunerada pela comissão ou pela diferença apurada entre o valor pago pelo turista e o valor repassado aos prestadores de serviços, conforme consigna a Lei 11.771/2008¹.

Apesar de a atividade ser de intermediação, nem sempre há resultado positivo nas vendas. Quando o preço da intermediação advém do sistema "valor agregado" ao preço de mínimo fixado pelos fornecedores - e tais fornecedores estabelecem valores mínimos ou quantidades mínimas para prática desse preço reduzido - a Agência dependerá do atingimento da meta para obter sua remuneração.

Portanto, como qualquer atividade, a agência também tem riscos nos negócios. Por vezes não consegue vender todas as vagas de hotéis previamente compromissados, outras vezes, pela demora na emissão da passagem aérea, a tarifa contratada com o cliente não mais está disponível na companhia aérea. E assim, há inúmeras outras circunstâncias em que uma ou outra venda resulta prejuízo naquela operação individualmente considerada que são denominadas como FILE NEGATIVO.

¹ 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."

Ou seja, as vendas aos turistas foram menores que a contratada pela Agência ou uma operação resultou prejuízo. Tais despesas são plenamente dedutíveis do IRPJ e da CSLL, por serem despesas próprias da operação de turismo, na forma da legislação vigente. Isso porque, invariavelmente, é menos danoso aos negócios da empresa assumir o prejuízo daquela intermediação do que promover o cancelamento da viagem e frustrar dezenas de consumidores que programaram suas férias.

É bom lembrar que dentre **os principais valores que mantêm o funcionamento de uma Agência de Turismo está a CONFIANÇA, de modo que o prejuízo financeiro em uma operação de intermediação sempre será menor que a perda ou mácula desse valor.**

Pois bem. A Contribuinte apura seu Imposto de Renda com base no LUCRO REAL e está submetida ao REGIME CAIXA. Com relação à sua atividade principal – INTERMEDIÇÃO DE VIAGENS DE TURISMO – procede à contabilização de forma individualizada, de modo que cada cliente corresponde a um grupo de lançamentos contábeis (chamado FILE), no qual a Recorrente registra o valor recebido, os valores a serem repassados aos fornecedores dos serviços contratados pelo turista e o saldo remanescente que corresponde a sua comissão.

A época dos fatos, quando a intermediação de viagens gerava prejuízos (pelos motivos acima relatados, por exemplo), ao invés de contabilizá-los como despesa operacional, a empresa atribuía-lhe a rubrica de “receita negativa” (FILES NEGATIVOS) deduzindo-o na origem, ou seja, no cômputo do Total da Receita Mensal.

Para exemplificar, tomemos como exemplo ficto um período de apuração mensal, no qual (imaginemos) a Recorrente tivesse intermediado cinco viagens (FILE) no valor de R\$ 1.000,00 cada, com mesmo fornecedor em categorias de quartos diferentes e cada qual gerou uma receita de intermediação diferente, sendo que uma intermediação gerou prejuízo. Pela metodologia adotada à época pela Recorrente teríamos:

File	Valor de Venda	Categoria	Repases	Receitas de Intermediação	Receita: Saldo Cumulativo
01	1.000,00	Standard	800,00	200,00	200,00
02	1.000,00	Luxo	950,00	50,00	250,00
03	1.000,00	Standard	800,00	200,00	450,00
04	1.000,00	Luxo Super	1.000,00	0,00	450,00
05	1.000,00	Suite Pres.	1.050,00	(50,00)	400,00
Totais	5.000,00		4.600,00	400,00	400,00

Deste modo, a perda nas operações de venda era deduzida na origem, pois a perspectiva do ganho se pautava pelo ganho na intermediação dos serviços do parceiro e não exclusivamente de cada operação para o turista, ou seja, o ganho era apurado diretamente da RECEITA mensal. Foram essas “contas redutoras” da Receita que a Fiscalização glosou.

Em hipótese alguma, podem estes lançamentos serem classificados como “estorno de vendas”, como caracterizou a DRJ, pois não foram receitas devolvidas aos clientes, mas pagamentos de contratos aos fornecedores de serviços de turismo (hotéis, companhias aéreas, receptivos) previamente reservados pela Recorrente e cujos serviços não foram vendidos aos turistas ou foram vendidos com algum prejuízo acarretando, à Recorrente, a assunção dessas despesas.

Fato é que a Recorrente teve prejuízo nessas operações e tais prejuízos, se não reconhecidos pela exclusão das Receitas, automaticamente **devem ser apropriados como despesas dedutíveis do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, o que não ocorreu no caso em apreço**, como veremos adiante.

Diante desses fatos, é que a Recorrente passa a analisar as respectivas incidências normativas para demonstrar a improcedência do lançamento.

III - DO MÉRITO

1. - CONTA REDUTORA DA RECEITA NÃO IMPLICA OMISSÃO DE RECEITA DE IRPJ E CSLL

A Recorrente, conforme já esclarecido, ao fazer a intermediação de viagens turísticas, por vezes, apura prejuízo em um dado contrato (o registro contábil identifica cada um dos clientes como FILE). O procedimento que adotava à época consistia em reunir todos os FILES (positivos e negativos) para apuração da Receita Bruta, assim entendida o faturamento de serviços da Empresa. Com isso, criava-se uma conta de dedução da Receita Bruta relativamente aos FILES negativos.

É incontroverso que essas operações, individualmente consideradas, tenham resultado negativo, ou seja, deram prejuízo financeiro à Recorrente. Contudo, como esse valor era deduzido na origem (RECEITA BRUTA) não havia mais a necessidade de reconhecer essa perda nas contas de resultado ou apuração do IRPJ.

A Recorrente juntou aos autos alguns dos FILES negativos para demonstrar como se processou (de forma individualizada) a chamada receita negativa. No FILE 0719857, por exemplo, a viagem paga pelo Turista foi de R\$ 5.334,94, mas as despesas finais para realização dessa viagem foram as seguintes:

1 Meira Lins Hotéis S/A	13/09/2005	4.400,00
2 Agência Luck Viagens e Turismo	14/09/2005	84,00
3 TAM Linhas Aéreas S/A	04/11/2005	1.533,66
4 Bolsas		35,40
Total		6.053,06

Portanto, ao final da viagem do FILE 0719857, a Recorrente apurou um prejuízo de R\$ 718,12, que, conforme já explicitado, foi deduzido da diretamente da

Receita. Não integrando o rol de despesa deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final de cada período de apuração a soma do resultado dos FILES (POSITIVO E NEGATIVO) gerou a RECEITA levada para apuração do PIS e da COFINS, como sendo a receita efetiva do negócio de intermediação.

Pois bem. Considerando que a dedução dos prejuízos apurados nos FILES NEGATIVOS foi glosada na origem (apuração da Receita), tais prejuízos deixaram de refletir na conta de resultado (LUCRO LÍQUIDO).

Ocorre que a despesa que a Recorrente teve para manter e cumprir a obrigação assumida com o cliente é plenamente dedutível e deve compor a apuração do resultado. Em outras palavras, a perda tida no cumprimento dos FILES Negativos, quando retificada a Receita Bruta, passaram a ser despesas necessárias à apuração do RESULTADO e, por conseguinte, à apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A título de demonstração do entendimento da Recorrente acerca da matéria, apresenta-se a DIPJ original e ajustada: Na “Ficha 06A - Demonstração do Resultado – PJ em Geral” declarada pela Recorrente na DIPJ 2006 consta o seguinte:

07.Receita da Revenda de Mercadorias	0,00
08.Receita da Prestação de Serviços	21.930.135,05
09.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
10.Receita da Atividade Rural	
11.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00
12.(-)ICMS	0,00
13.(-)Cofins	657.904,05
14.(-)PIS/Pasep	142.545,86
15.(-)ISS	1.193.613,96
16.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0,00
17.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	19.936.071,18
18.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	0,00
19.LUCRO BRUTO	19.936.071,18
20.Variações Cambiais Ativas	14.059,34
21.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
22.Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
23.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
24.Outras Receitas Financeiras	195.347,32
25.Ganhos na Alien.Particip.Não Integrantes do Ativo Permanente	0,00
26.Resultados Positivos em Participações Societárias	0,00
27.Resultados Positivos em SCP	0,00
28.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
29.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	0,00
30.Outras Receitas Operacionais	2.087.758,08
31.(-)Despesas Operacionais	31.524.979,53
32.(-)Variações Cambiais Passivas	4.865,98
33.(-)Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
34.(-)Perdas em Operações Day-Trade	0,00
35.(-)Juros sobre o Capital Próprio	0,00
36.(-)Outras Despesas Financeiras	809.835,56
37.(-)Prej. Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Perm	0,00
38.(-)Resultados Negativos em Participações Societárias	41.463,42
39.(-)Resultados Negativos em SCP	0,00
40.(-)Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
41.LUCRO OPERACIONAL	-10.147.908,57

Com a glosa do procedimento adotado inicialmente pela Recorrente, o valor da Receita de Prestação de Serviços passou a ser, então R\$ 23.133.140,31, servindo de base para cálculo do PIS cumulativo e da COFINS cumulativa.

Note-se que não se trata de omissão de Receitas, mas apenas ajuste da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por isso o ajuste deveria ser completo.

A partir dos ajustes na RECEITA, os valores dos FILES negativos assumidos pela Recorrente, emergem como despesas, aliás, configuram-se como despesas comerciais assumidas em cumprimento das práticas comerciais e da necessária manutenção do valor CONFIANÇA.

Por conta disso, devem ser apropriados à Conta de Despesas Operacionais, pois necessárias e imprescindíveis à manutenção da atividade da empresa, de modo que o resultado ficaria o seguinte:

07.Receita da Revenda de Mercadorias	0,00
08.Receita da Prestação de Serviços	23.133.140,31
09.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
10.Receita da Atividade Rural	
11.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00
12.(-) ICMS	0,00
13.(-)Cofins	657.904,05
14.(-) PIS/Pasep	142.545,86
15.(-)ISS	1.193.613,96
16.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0,00
17.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	19.936.071,18
18.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	0,00
19.LUCRO BRUTO	19.936.071,18
20.Variações Cambiais Ativas	14.059,34
21.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
22.Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
23.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
24.Outras Receitas Financeiras	195.347,32
25.Ganhos na Alien.Particip.Não Integrantes do Ativo Permanente	0,00
26.Resultados Positivos em Participações Societárias	0,00
27.Resultados Positivos em SCP	0,00
28.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
29.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	0,00
30.Outras Receitas Operacionais	2.087.758,08
31.(-)Despesas Operacionais	32.727.984,79
32.(-)Variações Cambiais Passivas	4.865,98
33.(-)Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
34.(-)Perdas em Operações Day-Trade	0,00
35.(-)Juros sobre o Capital Próprio	0,00
36.(-)Outras Despesas Financeiras	809.835,56
37.(-)Prej. Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Perm	0,00
38.(-)Resultados Negativos em Participações Societárias	41.463,42
39.(-)Resultados Negativos em SCP	0,00
40.(-)Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
41.LUCRO OPERACIONAL	-10.147.908,57

Portanto, verifica-se que o efeito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL será zero, pois a parte não considerada inicialmente na receita, inexoravelmente é despesa redutora do resultado (dedutibilidade).

Diante disso, comprova-se que não houve omissão de receita para o IRPJ e a CSLL, motivo pelo qual requer seja excluída a exigência desses tributos.

Pede, assim, que o recurso voluntário seja provido *excluindo a exigência de retificação do SAPLI que desencadeia exigência tributária para os períodos subsequentes ao ano calendário de 2005.*

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO.

A infração subsistente nestes autos afeta, apenas, o prejuízo fiscal e base negativa originalmente apurados pela Contribuinte no ano-calendário 2005. A infração de *omissão de receitas caracterizada pela diferença na contabilização das mesmas, a partir do confronto entre os valores demonstrados pela impugnante, com repasses de Cartões de Crédito, e os valores obtidos pela fiscalização* foi definitivamente afastada em 1ª instância, assim como as exigências reflexas de Contribuinte ao PIS e Cofins, vez que não observada a submissão da Contribuinte à sistemática cumulativa de apuração destas contribuições.

A infração referida como “redução da receita líquida” totalizou R\$ 1.203.005,26 e, assim, se mostrou inferior ao prejuízo fiscal e à base negativa originalmente apurados no ano-calendário 2005 (R\$ 1.469.612,26). A autoridade lançadora assim descreveu suas constatações:

Pelo exame dos Balancetes Mensais apresentados, encontramos sob a classificação 1.1.02.01 a rubrica "**Contas a Receber**", onde são lançados os valores recebidos através dos Cartões de Crédito, Amex, Redecard e Visa, além "Outros Valores", (não identificados) não representados pelos Cartões. Também dentro da rubrica "**Contas a Receber**", existem importâncias à título de "Valores Repassados", que deduzidas dos valores dos cartões, resultaria na chamada "Receita Líquida". Abaixo apresentamos um Quadro Resumo elucidativo desta conta (meses de janeiro à dezembro de 2005).

Contas a Receber

Meses/05	Amex(R\$)	Mastercard(R\$)	Visa(R\$)	Outros	Repasses	Receita Líquida
Janeiro	1.881.189,93	3.106.971,90	4.255.973,50	20.066.258,17	25.808.591,87	3.501.801,63
Fevereiro	978.820,24	1.473.465,13	2.193.782,06	10.000.358,31	13.123.726,62	1.522.699,12
Março	758.534,84	1.506.503,29	1.930.317,75	7.669.356,40	10.393.460,52	1.471.251,76
Abril	399.293,75	1.233.625,63	1.626.984,49	6.723.499,89	8.897.323,54	1.086.080,22
Maior	458.802,46	1.247.651,02	1.684.943,51	6.944.709,35	9.046.435,85	1.289.670,49
Junho	487.541,76	1.132.948,96	1.622.101,81	7.386.340,64	9.299.191,93	1.329.741,24
Julho	1.147.170,45	2.365.887,46	3.200.035,56	11.514.885,07	15.898.851,43	2.329.127,11
Agosto	962.961,28	1.655.243,64	2.563.932,16	9.779.294,73	13.116.907,50	1.844.524,29
Setembro	648.689,26	1.575.212,41	2.135.009,11	8.477.554,49	11.181.275,06	1.655.190,21
Outubro	591.667,03	1.672.461,33	2.422.588,95	9.018.523,27	11.890.939,21	1.814.301,37
Novembro	753.514,23	1.528.709,89	2.406.215,71	8.948.017,59	11.581.075,81	2.055.381,61
Dezembro	530.373,61	1.113.747,21	1.750.429,55	7.317.307,16	9.284.641,98	1.427.215,55

Desta forma, somados todos os recebíveis dos cartões, mais o item "outros", e descontados os valores repassados, teríamos a receita líquida, oferecida à tributação pela fiscalizada.

Os valores representados acima são compostos de centenas de folhas, que passarão a compor os Anexos I e II, deste processo, numerados e rubricados pelo representante da empresa. Assim para maior compreensão, mês a mês, apresentamos o quantitativo de páginas, na rubrica "Contas a Receber".

[...]

Nesta sistemática adotada pela empresa para a composição das receitas líquidas, levando-se em consideração a movimentação diária, muitos valores mencionados como "Valores Repassados", são maiores do que a soma dos recebidos de cartões e outros, o que nas planilhas apresentadas, são demonstrados como valores negativos de receitas.

Estes levantamentos estão detalhados em folhas mostrando os diversos valores negativos de receitas, o que não se coaduna com o conceito de "receitas". Desta forma o montante de receitas está diminuído das importâncias negativas constantes dos demonstrativos apresentados. Em resumo mostramos mês a mês estas diferenças subtrativas das receitas tributáveis, no Quadro demonstrativo de valores mensais negativos, obtidos das Planilhas "Contas a Receber", mencionados na coluna "Receitas Líquidas", que estariam acarretando a diminuição das mesmas, no ano calendário de 2005. Desta forma tais valores serão considerados como "REDUÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA", para efeito de tributação nº ano calendário em exame.

[...]

A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. Não cabe à administração tributária fixar critérios para a escrituração contábil das empresas, mas apenas estabelecer ajustes extra-contábeis ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do tributo.

Comprovado que receitas relativas a vendas por Cartões de Crédito contabilizados, no caso da fiscalizada como Contas a Receber, em muitos casos eram menores do que as importâncias efetivamente registradas, correspondentes à título de valores repassados, procede a constatação desta fiscalização, de insuficiência de registro de receitas.

Por todo o exposto, e pela documentação examinada, entregue pela fiscalizada, concluiu esta fiscalização, pela constituição de crédito tributário, calculado sobre o valor de R\$ 1.203.005,26 (Um milhão, duzentos e três mil, cinco reais e vinte e seis centavos), referente a Omissão de Receitas, provenientes de valores negativos na rubrica Contas a Receber.

A autoridade julgadora de 1ª instância concordou com a Fiscalização e refutou os argumentos de defesa nos seguintes termos:

19. Não assiste razão à impugnante. Os artigos 279 e 280 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), definem, respectivamente, receita bruta e receita líquido:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

(...)

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

(...)

20. Mais especificamente, a Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 (Lei Geral do Turismo), que estabelece normas sobre a Política Nacional de Turismo, disciplina a prestação de serviços turísticos:

(...)

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.

(...)

21. 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);

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. Portanto, quando uma agência de turismo atua como intermediadora de negócios relativos à atividade turística prestados por conta e em nome de terceiros, sua receita bruta 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: inclusive, a impugnante declara se adequar operacionalmente a essa hipótese;

26. 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.

27. Assim, analisando a Lei nº 11.771/08 conjuntamente com os artigos 279 e 280 do RIR, constata-se a não existência de previsão legal que possibilite à impugnante compensar os resultados negativos ou perdas apuradas em operações individuais com os resultados positivos advindos de outras operações de intermediação de negócios, para fins de apuração da base de Cálculo do IRPJ, não sendo possível acolher os argumentos utilizados pela empresa para justificar o procedimento de deduzir de sua Receita Bruta os "prejuízos" ou "perdas" relativos aos denominados "FILES" negativos;

28. Não é possível acolher, também por absoluta falta de previsão legal, os argumentos de que tais "prejuízos" ou "perdas" seriam, se não excluídos da Receita Bruta, dedutíveis da apuração do resultado: a receita da impugnante é, por expressa determinação legal, *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*, conforme o artigo 27, §2º, da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 - se, diante da forma que organiza o seus negócios, decorrerem prejuízos ou perdas eventuais em determinadas operações individuais, seus efeitos não podem ser oponíveis ao Fisco, visto que a empresa já se beneficia do fato de apenas oferecer à tributação a comissão ou valor que agregar à operação;

29. Finalmente, carecem de sentido os argumentos de que o lançamento foi baseado em "ajustes de bases de cálculo" e "contas redutoras" do PIS e da COFINS, por tudo que já foi acima exposto;

30. As mesmas constatações e esclarecimentos acerca do lançamento do IRPJ estendem-se ao lançamento da CSLL (reflexa), conforme estabelecem o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dos arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996, e da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, arts. 3º e 21.

Todavia, a objeção posta pela autoridade julgadora de 1ª instância no parágrafo 28 acima transcrito somente se justificaria se a Contribuinte se submetesse à tributação pelo lucro presumido ou arbitramento, ou se ainda pendesse de definição a base imponible das contribuições sobre o faturamento. No âmbito do lucro real, o apontamento de redução indevida da receita líquida é insuficiente para se afirmar a redução da base tributável ou, no caso, a redução do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL.

Note-se que a autoridade lançadora não negou a ocorrência de "valores repassados" superiores aos recebidos de clientes, bem como não afirmou a redução indevida de receita líquida por valores que teriam sido, também, deduzidos na apuração do lucro também depois da apuração da receita líquida. A objeção fiscal se pauta na constatação de que o montante assim deduzido *não se coaduna com o conceito de "receitas"* e na conclusão assim expressa:

Comprovado que receitas relativas a vendas por Cartões de Crédito contabilizados, no caso da fiscalizada como Contas a Receber, em muitos casos eram menores do que as importâncias efetivamente registradas, correspondentes

à título de valores repassados, procede a constatação desta fiscalização, de insuficiência de registro de receitas.

A *insuficiência de registro de receitas*, porém, é constatação que não afasta a possibilidade de tais valores reduzirem o lucro – ou formarem prejuízo – do período como despesas incorridas para a prestação dos serviços de viagens. Necessário seria que a autoridade lançadora minimamente questionasse a efetividade dos repasses em questão, ou a sua desnecessidade, para que a Contribuinte pudesse produzir sua defesa neste sentido.

À míngua de outros questionamentos, a alegação da Contribuinte no sentido de que tais valores, se computados como despesas operacionais, em nada alterariam a apuração do resultado do período, é suficiente para infirmar a omissão de receita líquida apontada pela autoridade lançadora.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa