



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

**Processo nº** 19515.002894/2010-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3401-000.868 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Data** 13 de novembro de 2014  
**Assunto** REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** FIDELIDADE VIAGENS E TURISMO LTDA  
**Recorrida** DRJ SÃO PAULO I/SP

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Angela Sartori, Eloy Eros da Silva Nogueira e Bernardo Leite Queiroz de Lima.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Presidente.

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA - Relator.

**Relatório**

Trata o presente processo de dois autos de infração, lavrados em 16/09/2010 em decorrência de insuficiência de recolhimento a título de PIS (fls. 114/118) e da COFINS (fls. 123/127), cujos fatos geradores ocorreram no período de 31/01/2005 a 31/12/2005.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 154/176). Em apreciação, a DRJ em São Paulo/SP julgou a impugnação parcialmente procedente, ao prolatar acórdão (fls.228/245) com a seguinte ementa:

*"FALTA DE RECOLHIMENTO' DE TRIBUTO. A diferença apurada entre o tributo devido calculado com base na escrita contábil da empresa e aquele confessado em DCTF/pago deve ser exigida de ofício.*

*DECADÊNCIA. O PIS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. Destarte, havendo pagamento e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, § 4º do CTN.*

*AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA. As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Contribuição para O PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo vedada a exclusão de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, nos termos da Solução de Divergência nº 02, de 21/03/07, publicada no DOU em 26/04/07, pg. 10/11.*

(...)

*DECADÊNCIA. A COFINS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, O prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. Destarte, havendo pagamento e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, § 4º do CTN.*

(...)

*Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte"*

A Contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 03/02/2011 (fl. 250) e interpôs recurso voluntário em 01/03/2011 (fls.256/281), com as alegações resumidas abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/12/2014 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 02/01/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 30/12/2014 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA

Impresso em 20/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- CÓPIA*
- A atividade de agenciamento ou intermediação exercida pelas Agências de Turismo é remunerada pela comissão, a qual consiste na diferença apurada entre o valor pago pelo turista e o valor repassado aos prestadores de serviços, conforme consigna o art. 27, §§ 2º e 3º da Lei nº 11.771/2008;
  - As entradas que ingressam na contabilidade ou nas contas da empresa de Agência de Viagens e Turismo, em verdade não são todas receitas suas, mas parte das entradas pertence às companhias aéreas e aos hotéis intermediados pela Agência;
  - Tendo em vista a atividade da empresa, “Agência de Viagens”, o regime de apuração do PIS e da COFINS está submetido à modalidade CUMULATIVA, por força do art. 10, inciso XXIV, c/c art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003. Deve-se, então, aplicar ao fato a Lei 9.718/1998 para fundamentar o lançamento que trata de fatos geradores de PIS e COFINS cumulativos;
  - Impõe-se ao Regime Jurídico de apuração do PIS e da COFINS cumulativos a base de cálculo, apenas e tão somente, a receita bruta decorrente do faturamento, baseado nos arts. 2º e 3º da Lei 9718/1998;

Ao fim, a Recorrente pediu a exclusão, em sua integralidade, do crédito tributário de PIS e COFINS e dos correspondentes acréscimos legais.

É o Relatório.

### Voto

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A Recorrente é uma agência de turismo que foi autuada em razão de não ter oferecido à tributação do PIS e da COFINS recebidos e repassados a companhias aéreas e a hotéis. Assim sendo, o cerne da questão consiste em saber se os valores repassados compõem ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS das agências de turismos.

Para adentrarmos ao mérito, devemos primeiramente analisar a natureza jurídica do agenciamento.

O contrato de agência vem definido de modo genérico pelo art. 710, do Código Civil, do seguinte modo:

*“Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter*

Documento assinado digitalmente conforme MTR 2.2002 de 24/08/2007  
não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover,  
Autenticado digitalmente em 30/12/2014 por ANTONELA SANTOS MENDONCA, assinado digitalmente em 04/01/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 30/12/2014 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA

Impresso em 20/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada". (grifo nosso)*

Da leitura do dispositivo transcrito acima, a primeira conclusão a que se chega é a de que no contrato de agência uma pessoa pratica negócio à conta de outra e por isso é remunerada.

Analisando a legislação tributária, mais precisamente a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o ISS, nota-se que o agenciamento de turismo é um serviço, vez que está incluído no item 9.02 da lista de serviços anexo à mencionada lei complementar.

Por fim, a Lei nº 11.771/08 corrobora o entendimento de que o agenciamento de turismo é um serviço, pois classifica as agências de turismo como prestadores de serviços em seu art. 21, inciso II, do seguinte modo:

*"Art. 21. Consideram-se prestadores de serviços turísticos, para os fins desta Lei, as sociedades empresárias, sociedades simples, os empresários individuais e os serviços sociais autônomos que prestem serviços turísticos remunerados e que exerçam as seguintes atividades econômicas relacionadas à cadeia produtiva do turismo:*

(...)

*II-agências de turismo".*

A Lei nº 11.771/08, em seu art. 27, § 2º, também esclarece o que é uma agência de turismo e como ela é remunerada:

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

(...)

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

Apesar de a lei citada acima ser posterior aos fatos geradores, ela apenas esclarece e ratifica os termos da norma anterior a ela (Lei nº 6.505/77), portanto não existe problema em utilizá-la para interpretar o direito do fato em voga.

Da leitura dos trechos acima, pode-se inferir que as agências de turismo são prestadoras de serviços que intermedeiam a relação entre os consumidores e os fornecedores de serviços turísticos e que, para isso, recebem comissão em forma de remuneração. Isso quer dizer que o real faturamento oriundo da atividade não é o valor da passagem ou da diária vendida, mas sim o valor da comissão que recebe pela venda.

Definida a natureza jurídica e a remuneração das agências turísticas, podemos passar a análise da forma de tributação.

Por força do art. 10, inciso XXIV, em conjunto com art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/03, as receitas decorrentes da prestação de serviço das agências de viagem continuam sofrendo incidência do PIS e da COFINS na forma da Lei nº 9.718/98. Vejamos o que dizem os artigos e incisos citados:

*“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

(...)

*XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo”.*

*“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei” Dentre outras coisas, os art. 1º a 8º da Lei nº 10.833 trata de fato a alíquota e a base de cálculo e alíquota. Isso quer dizer que para as agências de turismo a incidência do PIS e da COFINS não se dá conforme a base de cálculo e a alíquota das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, no regime da não-cumulatividade, mas sim com os fundamentos da Lei nº 9.718/98.*

*Desse modo, a interpretação da forma de tributação deve se dar com fundamento no regime pretérito, porém ainda vigente, e não no regime mais recente, da não-cumulatividade.*

*No que concerne especificamente à incidência do PIS e da COFINS na receita das agências de viagem, note-se que o inciso XXIV, do art. 10, da Lei nº 10.833/03 já indica que a incidência da COFINS é sobre a “as receitas decorrentes da prestação de serviço”. Logo, na mera leitura já se tem que incidência é sobre a receita da prestação de serviço e não sobre o todos, pois a receita da prestação de serviço é somente a parte da comissão da agência, como já explanado alhures.*

*No entanto, cabe analisar a base de calculo com mais profundidade, levando em consideração a Lei nº 9.718/98, que assim determinavam na época dos fatos geradores:*

*“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.(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica § 1º menciona que “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”.*

O termo “faturamento” disposto no texto constitucional refere-se às receitas

adquiridas com a venda de produtos ou prestação de serviço objeto da empresa, isto é, trata-se do resultado das receitas oriundas da atividade-fim da contribuinte. Por essa razão, quando o Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.240-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 30/12/2014 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 02/01/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 30/12/2014 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA  
Impresso em 20/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

art. 3º, da Lei nº 9.718/98, dispõe que o faturamento “corresponde à receita bruta da pessoa jurídica” e o seu § 1º mencionava que “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”, estava-se ampliando a interpretação do texto constitucional de forma irregular.

O STF, em 10/09/2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235, com Repercussão Geral reconhecida, prolatou a seguinte decisão:

*EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (RE-RG-QO 585235, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, publicado em 28/11/2008, ) (grifo nosso)*

Um dos precedentes utilizados pelo Supremo para chegar ao julgamento do RE 585.235 e reconhecer-lo na sistemática de repercussão Geral foi o seguinte:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepuê-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 346084, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170) (grifos nosso)*

Em suma, o STF julgou que o PIS e a COFINS tributada na forma da Lei nº 9.718/98 incide somente sobre as receitas oriundas de venda e de prestação de serviço.

Portanto, seguindo a linha do STF e aplicando-a ao caso concreto, tem razão a Recorrente ao afirmar que é inconstitucional a base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º, do art 3º, da Lei nº 9.718/98.

Conforme consta no relatório fiscal, mais precisamente na fl. 107, na contabilidade da recorrente existiam dois tipos de operações, as operações em conta alheia, consistentes na comercialização de passagens individuais ou em grupo, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem; e as operações em conta própria, na quais estão incluídas as prestações de serviços receptivos, diretamente ou por subcontratação e a operação de viagens e excursões da agência de turismo.

Apesar do relatório fiscal, não ficou claro do que tratam as diferenças lançadas e os recolhimentos que a contribuinte já tinha efetuado, de modo ser necessária a realização de diligência a fim de que sejam esclarecidos os seguintes pontos:

- 1- O auto de infração se restringiu à prestação de serviços receptivos diretamente ou por subcontratação e operação de viagens e excursões da conta própria da Recorrente?
- 2- O Contribuinte recolheu algum valor espontaneamente?
- 3- Caso a resposta ao item anterior seja positiva, o recolhimento foi sobre quais receitas?
- 4- Caso o lançamento tenha sido realizado com base nas operações em conta própria e nas operações em conta alheia, seja realizada a segregação dos valores, indicando-se, claramente, qual o valor do PIS e da COFINS lançada em relação a cada conta.

Ao fim, deve ser elaborado um relatório conclusivo, do qual a Recorrente deve ser intimada para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias. Ultrapassado esse prazo, os autos devem retornar ao CARF para julgamento do mérito, ainda que a Contribuinte tenha permanecido inerte.

*Ex positis*, converto o julgamento em diligência nos termos proposto acima.

Jean Cleuter Simões Mendonça - Relator