



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

Processo nº 19515.002894/2010-81
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-004.422 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria PIS/PSEP E COFINS
Recorrentes FIDELIADE VIAGENS E TURISMO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O exercício do direito de constituir/formalizar o crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando houver pagamento antecipado, ainda que parcial, regula-se pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Por outro lado, a ausência de recolhimento implica na incidência do art. 173, I do mesmo diploma legal, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733-SC, julgado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, então vigente.

DOCUMENTÁRIO FISCAL. GUARDA E CONSERVAÇÃO. PRAZO.

Consoante art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, cujo início, no caso dos procedimentos contenciosos, é postergado para a prolação da decisão administrativa irreformável, que consubstancia a definitividade da constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

AGÊNCIAS DE TURISMO. FATURAMENTO. COMPOSIÇÃO. OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA E CONTA PRÓPRIA.

Consoante legislação específica das atividades e serviços turísticos, as agências de turismo prestam serviços de intermediação na venda e comercialização de passagens, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de

hospedagem, qualificando-se como operações em conta alheia. Já a prestação de serviços receptivos e a operação de viagens e excursões classificam-se como operações em conta própria. Na primeira situação, a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é a receita das comissões e remuneração pela intermediação, enquanto na segunda, a base de cálculo é composta pelo valor integral pago pelo contratante, aí incluído os valores repassados às eventuais subcontratadas, sem qualquer abatimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

AGÊNCIAS DE TURISMO. FATURAMENTO. COMPOSIÇÃO. OPERAÇÕES EM CONTA ALHEIA E CONTA PRÓPRIA.

Consoante legislação específica das atividades e serviços turísticos, as agências de turismo prestam serviços de intermediação na venda e comercialização de passagens, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem, qualificando-se como operações em conta alheia. Já a prestação de serviços receptivos e a operação de viagens e excursões classificam-se como operações em conta própria. Na primeira situação, a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é a receita das comissões e remuneração pela intermediação, enquanto na segunda, a base de cálculo é composta pelo valor integral pago pelo contratante, aí incluído os valores repassados às eventuais subcontratadas, sem qualquer abatimento.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Renato Vieira de Ávila, e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente justificadamente a Cons. Mara Cristina Sifuentes

Relatório

Cuida-se de auto de infração de PIS/Pasep e Cofins, referente ao ano-calendário 2005, a partir do exame da rubrica “Contas a Receber” (1.1.02.01), onde foram registrados os recebimentos de administradoras de cartões de crédito (AMEX, MASTERCARD e VISA) e outros valores “não identificados”.

Em impugnação sustentou o contribuinte a decadência parcial do lançamento; que, na qualidade de agência de viagens, estaria submetida à apuração cumulativa das contribuições em comento; que a ampliação do conceito de faturamento, pela Lei nº 9.718/98, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal; discorreu sobre o conceito de faturamento, divisando as diferenças entre receitas e ingressos de recursos financeiros, para concluir que os valores repassados a terceiros, pela aquisição de serviços relacionados a viagens (transporte, estadia e afins), não pertencem à recorrente, de maneira que não comporiam o seu faturamento, mostrando-se equivocada a glosa realizada pela fiscalização, a teor das disposições da Lei nº 11.771/2008 e IN SRF 475/2004, citando ainda soluções de consulta expedidas pela RFB (SC DISIT/6ª RF nº 238/2001, SC DISIT/7ª RF nº 300/2006 e SC DISIT/6ª RF nº 241/2001).

A DRJ São Paulo/SP acolheu em parte o recurso para reconhecer a decadência parcial da autuação, em relação ao período janeiro/05 a agosto/05, em decisão assim ementada:

“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 (e 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.

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA. As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep (e a COFINS) 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.”

O recurso voluntário, com alguma variação, reprisou a argumentação deduzida em impugnação.

Na sessão de 13/11/2014, através da Resolução nº 3401-000.868, o julgamento foi convertido em diligência para que fosse informado, dentre outras, a natureza dos valores lançados, mais especificamente, se o lançamento “se restringiu à prestação de serviços receptivos diretamente ou por subcontratação e operação de viagens e excursões da conta própria da Recorrente”.

Realizada a diligência, foram os autos devolvidos para prosseguimento.

Cientificado, o sujeito passivo ratificou o requerimento de provimento do recurso.

Redistribuído o processo, mediante sorteio, devido ao término do mandato do relator original, foi o processo novamente convertido em diligência em razão de inconsistências no procedimento e manutenção das dúvidas, quanto à natureza das receitas lançadas.

Encerrada a diligência saneadora, foi o contribuinte cientificado do seu resultado, não tendo apresentado qualquer manifestação, e, em seguida, devolvidos os autos ao CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Recurso de ofício

A remessa necessária preenche os requisitos para sua admissibilidade.

A decisão reexaminanda reconheceu a parcial decadência do lançamento, período janeiro/05 a agosto/05, pela aplicação das disposições do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ante o fato da ciência postal da autuação concretizar-se em 10/09/10 (efl. 7) e, principalmente, pela existência de recolhimentos referentes aos tributos lançados, conforme extratos do sistema SINAL (efls. 76/81).

A questão devolvida para análise não merece maiores elucubrações, sendo entedimento pacífico que a existência de recolhimentos, ainda que parciais, implica na regulação da decadência pelo art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, como decidido pelo colegiado *a quo*, valendo remissão à jurisprudência do STJ sobre o tema:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. ALEGATIVA DE EXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS QUE COMPROVAM PAGAMENTO PARCIAL A ATRAIR A INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. QUESTÃO JURÍDICA RELEVANTE. ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO. NULIDADE.

1. A respeito da controvérsia ora em debate, o Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão de que a decadência tributária, na hipótese de pagamento parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, tem início com a ocorrência do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp 706.556/MG, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, julgado em 19/4/2016, DJe 27/4/2016; AgRg no AREsp 132.784/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 15/3/2016, Dje 1º/4/2016).

(...)” (REsp 1.633.154/SP, 28/11/2017)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TESE DE QUE TERIA HAVIDO PAGAMENTO PARCIAL DOS VALORES DEVIDOS. PREMISA FÁTICA QUE NÃO SE DEPREENDE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME DE PROVAS. INVIABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DA EMPRESA DESPROVIDO.

1. No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial deve ser contado a partir do recolhimento antecipado a menor, a teor do art. 150, § 4o., do CTN (REsp. 973.733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 18.9.2009, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973).

(...)” (AgRg no REsp 1.267.962/SC, de 21/09/2017)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO. ART. 150, § 4º, DO CTN. ALEGAÇÃO EM SENTIDO CONTRÁRIO. NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, ele não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito. Precedente:

2. O Tribunal de origem, com base no conjunto fático-probatório, entendeu que houve pagamento parcial antecipado do tributo cobrado. Decidir de forma contrária ao que ficou expressamente consignado no acórdão recorrido implica revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 7 do STJ.

3. Agravo Interno não provido.” (AgInt no REsp 1.648/280/SP, de 05/09/2017).

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA. PRAZO. PAGAMENTO PARCIAL. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA 83 DO STJ. INCIDÊNCIA.

1. O lançamento substitutivo de diferença de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento antecipado se deu em valor menor do que aquele que o fisco entende devido deve ocorrer no prazo de cinco anos do fato gerador, de acordo com o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

2. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior enseja a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ.

3. *Agravo regimental não provido.*” (AgRg no AREsp 132.781/SP, de 15/03/2016)

Isso porque, segundo mencionados parágrafos, o “pagamento antecipado” extingue o crédito sob condição resolutória de sua aulterior homologação, que, por sua vez, se a lei não fixar prazo específico, será de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, inexistindo pagamento, aplica-se o regramento do art. 173, I do CTN, como decidido no Resp 973.733/SC, julgado sob o rito do recurso repetitivo, à época, art. 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil).

No caso vertente, como já destacado, há recolhimentos parciais das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins nos períodos de apuração exonerados, razão pela qual deve a decisão de piso ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário

O preenchimento dos pressupostos recursais já foi examinado por ocasião do primeiro julgamento, realizado em novembro/2014.

Concernente ao mérito, já naquela oportunidade o colegiado, sob certo aspecto, antecipara o posicionamento acerca do conceito de faturamento para as agências de turismo, como destacado no voto que converteu o julgamento em diligência pela primeira vez:

“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.

(...)

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 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.*

(...)

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, nas quais estão incluídas as prestações de serviços receptivos, diretamente ou por subcontratação e a operação de viagens e excursões da agência de turismo.”

O próprio autuante, no relatório fiscal, elencou as duas espécies de produtos ofertados e sua forma de tributação pelas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, como se constata do seguinte excerto:

*“A intermediação na venda e comercialização de passagens individuais ou em grupo, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem, **são operações em conta alheia, da agência de turismo.** Já a prestação de serviços receptivos, diretamente ou por subcontratação, e a operação de viagens e excursões **são operações em conta própria, da agência de turismo.** Nesses casos, a base de cálculo das contribuições é composta pelo valor integral pago pela contratante, aí incluído os valores repassados às eventuais subcontratadas.(destaques nossos), podemos inferir que é vedado excluir da receita bruta auferida, para fins de apuração do quantum devido para as contribuições, **quaisquer valores repassados a terceiros.**” (destaques no original)*

Esse raciocínio, acolhido pelo voto condutor da Resolução nº 3401-000.868, de 13/11/2014, retrotranscrita, está em consonância com as disposições do art. 2º do Decreto nº 84.934/80, que regulamentou a Lei nº 6.505/77, que, por seu turno, dispôs sobre as atividades e serviços turísticos:

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

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

II - intermediação remunerada na reserva de acomodações;

III - recepção, transferência e assistência e especializadas ao turista ou viajante;

IV - operação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização, contratação e execução de programas, roteiros e itinerários;

V - representação de empresas transportadoras, empresas de hospedagem e outras prestadoras de serviços turísticos;

VI - divulgação pelos meios adequados, inclusive propaganda e publicidade, dos serviços mencionados nos incisos anteriores.”

É clara, portanto, a existência de dois tipos de serviços prestados pelas agências de turismo: a intermediação remunerada – operações em contas alheias – e os receptivos e operação de excursões e viagens – operações em conta própria.

Na primeira situação, o faturamento corresponde às comissões e a remuneração pela intermediação dos serviços de vendas de passagens, acomodações, passeios, viagens e excursões; já na segunda, o faturamento equivale ao montante cobrado do turista pelos receptivos, viagens ou excursões, sem possibilidade de abatimento dos valores repassados aos fornecedores de passagens, acomodações, passeios e demais despesas inerentes ao produto ofertado.

Em que pese a Lei nº 11.771/2008 regular a matéria de forma mais adequada, o seu emprego ao caso vertente não é possível, por ser norma posterior à ocorrência dos fatos impositivos constituídos no lançamento.

Nada obstante, quanto ao aspecto fiscal abordado, não verifico discrepância representativa entre as regulações da matéria (Leis nº 6.505/77, Decreto nº 84.934/80 e Lei nº 11.771/2008), mas tão-somente a clareza na definição dos termos utilizados.

Assim, não me parece correto o posicionamento da decisão de primeiro grau administrativo quando aduz que o faturamento é a integralidade dos valores percebidos, indistintamente, sem qualquer possibilidade de abatimento, isso porque, ao intermediar a venda de uma passagem, acomodação ou excursão, não se está a comercializar um produto, do ponto de vista da agência de turismo, mas apenas prestar um serviço, cuja remuneração é a comissão sobre a venda realizada e não o valor integral da operação.

Então, não se trata de efetuar abatimentos sem regulamentação específica, a exemplo da previsão contida no revogado inciso III, § 2º, art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas pura e simplesmente oferecer à tributação o exato valor do serviço prestado em operação em conta alheia.

Por outro lado, nas denominadas operações em conta própria, o produto comercializado consiste na “recepção, transferência e assistência e especializadas ao turista ou viajante” e na “operação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo

a organização, contratação e execução de programas, roteiros e itinerários”, de modo que as despesas havidas são consideradas custos da operação e, nessa condição, por força do mesmo art. 3º, § 2º, III da Lei nº 9.718/98, ou, melhor dizendo, por falta de respaldo legal, não podem ser abatidos na apuração do PIS/Pasep e Cofins.

Desse modo, tal qual a decisão reclamada, não assiste integral razão ao recorrente, quando assevera que a receita da atividade de agência de turismo se restringe à intermediação de serviço ou produto, o que possibilita o abatimento de quaisquer repasses feitos a fornecedores por essas operações.

Em síntese, já considerada a declaração de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições em tela, promovida pela Lei nº 9.718/98, considerando a submissão do recorrente ao regime cumulativo de apuração (arts. 10, XXIV, e 15, V, da Lei nº 10.833/03), vislumbro duas espécies de operações realizadas pelas agências de turismo, com definição de faturamento distinto e, por consequência, diversa incidência tributária: i) operações em conta alheia, com tributação das comissões e remuneração pela intermediação; e ii) operações em conta própria, com tributação pelo valor de venda do produto/serviço ofertado, sem abatimento de qualquer repasse a fornecedor.

No mesmo sentido, o Acórdão 3101-001.747, de 14/10/2014:

“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.”

Como adrede mencionado, a fiscalização, a partir das observações acerca de operações em conta alheia e conta própria lançadas no relatório fiscal (efl. 107), considerou que os valores registrados na conta 1.1.02.01 (“Contas a Receber”) açambarcavam as receitas de intermediação (comissões) – operações em conta alheia – e as receitas de serviços receptivos e operação de viagens e excursões – operações em conta própria –, razão pela qual considerou indevidos os abatimentos registrados nessa rubrica, a título de repasses, remetendo à disciplina da Lei nº 9.718/98.

O sujeito passivo, por seu turno, defendeu que as operações de agência de turismo, de forma indistinta, seriam tributadas pelo seu valor líquido, isto é, abatidos os valores repassados a terceiros, p.e., companhias aéreas, hotéis e pousadas, empresas de transporte rodoviário, etc., o que já foi rechaçado ao longo do voto.

Remanescendo dúvidas sobre a inclusão, no lançamento, da íntegra dos valores auferidos com operações em conta alheia e não só pelas receitas de comissões, foi o processo baixado em diligência por duas vezes para esclarecimentos a esse respeito.

Após a segunda diligência, noticiou o contribuinte, ora recorrente, que a rubrica contábil em apreço, de fato, aglutinava as duas espécies de operação, nesses termos:

“Em atenção ao item ‘a’ a ora requerente esclarece que os lançamentos efetuados na conta contábil 110201 (Contas a Receber) correspondem a operações de agenciamento/intermediação de passagens, acomodação, pacotes de operadoras, comissões, e, prestação de serviços de turismo atsi como receptivos, operação de viagens e excursões da própria agência.”

Essa informação, a meu sentir, corroborou as colocações do agente fiscal autuante, de maneira que, tendo o contribuinte registrado ambas as receitas na mesma conta, os repasses eram incabíveis, uma vez que as receitas de comissões não embutiam quaisquer valores pertencentes a terceiros, enquanto as operações em conta própria, por ausência de previsão legal, não admitiam o pretendido abatimento.

O já mencionado Acórdão nº 3101-001.747, em situação análoga, compartilhou o mesmo entendimento ora esposado:

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

Por outro lado, se, nas operações em conta alheia, o recorrente promoveu o registro pela integralidade dos valores percebidos de seus clientes, isto é, o preço das passagens, acomodação, pacotes e outros gastos, além do valor correspondente à comissão, competia a ele a prova desse fato modificativo.

Nesse caso, o lançamento de operações em conta alheia como se em conta própria fossem exige a demonstração pormenorizada dessa circunstância, sendo ônus atribuível ao contribuinte a prova que contraria as conclusões do lançamento.

A teor do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art. 373, II do Código de Processo Civil, ao autuado incumbe o ônus da prova da existência de fato modificativo do crédito tributário constituído através do lançamento.

Esse, inclusive, o motivo de ambas as conversões de julgamento em diligência, em observância ao princípio da verdade material: a verificação da efetiva existência de faturamento de operações em conta alheia tributados em montante superior às comissões ou remuneração pela intermediação.

Ocorre que o contribuinte, instado a apresentar a documentação necessária a tais aferições, comunicou que não logrou êxito em encontrá-la por se referir a operações ocorridas há mais de 10 (dez) anos, acrescentando que se entendida a sua imprescindibilidade, protestaria contra a alteração de critério jurídico e continuaria a busca.

Concernente à “imprescindibilidade” da documentação, dispensa comentário, pois não seria crível admitir que um processo fosse baixado em diligência em duas ocasiões, em um intervalo aproximado de 03 (três) anos, se não houvesse necessidade da prova requerida, prova essa que favorece o recorrente, diga-se, a despeito do próprio interessado ainda não ter se dado conta.

Quanto à alegação de continuidade da busca, mesmo o princípio da verdade material encontra limite no princípio da duração razoável do processo, não sendo juridicamente adequado prolongar o contencioso *ad aeternum* para coleção de documentos que não se tem ideia de sua existência ou mesmo de sua localização.

Tocante à suposta modificação de critério jurídico, não vislumbro sua ocorrência. A motivação do lançamento permanece hígida, correspondendo à glosa de repasses registrados em contas a receber, ante a ausência de previsão legal de abatimentos dessa natureza na apuração do PIS/Pasep e Cofins.

Por fim, quanto à necessidade de guarda e conservação dos documentos e livros contábeis e fiscais, a legislação é expressa em impor ao sujeito passivo a sua manutenção enquanto não decaídos os direitos da Fazenda Nacional ao crédito tributário respectivo, *ex vi* do art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

No caso de processos submetidos ao contencioso administrativo, o direito à exigência do crédito tributário, por força do art. 151, III do Código Tributário Nacional, fica suspenso enquanto não encerrado aquele, não se sujeitando à fluência do prazo prescricional, que se inicia somente com a decisão administrativa irreformável (art. 174 do CTN).

Assim, mesmo que transcorrida mais de uma década desde a ocorrência dos fatos geradores, a prescrição do crédito tributário respectivo sequer iniciou, sendo obrigação do contribuinte a guarda e conservação do documentário contábil/fiscal.

A ausência da prova do fato modificativo, no caso vertente, opera em desfavor do recorrente, haja vista que a autoridade administrativa comprovou que foram efetuados abatimentos, a princípio, indevidos, de repasses a fornecedores no faturamento da pessoa jurídica, cumprindo ao recorrente a prova que tais exclusões estavam, sim, amparadas na legislação de regência das contribuições.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

