

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

26



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

“Receitas Tributáveis” e “Hipóteses de não Incidência Tributária”: IRPJ, CSL, PIS, Cofins e a Atividade de Intermediação de Serviços Turísticos

Luís Flávio Neto

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo - USP

Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Londrina - UEL

Pós-graduando em Contabilidade, Controladoria e Finanças - Fipecafi

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Advogado em São Paulo.

Resumo

O artigo analisa o conceito de “receita tributável” aplicável ao IRPJ, CSL, PIS e Cofins, identificando na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional a hipótese de não incidência tributária sobre “ingressos provisórios” decorrentes da *intermediação de serviços de turismo*. Analisa aquela “receita” e este “ingresso provisório” diante do princípio da *capacidade contributiva* e da *proibição ao confisco*. A contabilidade é apontada como instrumento importante para a segregação destas hipóteses, inclusive por sua força probatória. São analisadas decisões administrativas e judiciais sobre o tema.

Abstract

The article analyzes the concept of *gross revenue deriving from operational activities* at IRPJ (income tax), CSL (special contribution on the profit), PIS and Cofins (contributions for financing the social security), identifying at the Federal Constitution and legislation a *hypothesis that could never be taxed*, as the *temporary entry of values from intermediation of tourism services*. It analyzes the *ability to pay principle* and the prohibition of confiscation. The accounting is identified as important tool for the segregation of this *hypothesis that could never be taxed*, including by its probative value. It analyzes administrative and judicial decisions on the subject.

1. Introdução

A esparsa legislação tributária, somada à multiplicidade de variáveis do moderno mundo de negócios, tem resultado em manifesta irracionalidade que afeta o contribuinte¹ e as autoridades fiscais. Há temas em que estas sequer encontram orientação institucional homogênea da forma como devem cumprir adequadamente o seu dever de ofício, que é a cobrança do tributo tal como prescrito em lei. A

¹ Cf. Regis Fernandes de Oliveira, “o contribuinte não pode se convencer da justiça da tributação a que se vê submetido porque não encontra racionalidade na tributação nacional. Registra-se grande imoralidade fiscal no país.” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 543-557)

insegurança jurídica da aplicação do Direito Tributário brasileiro corre o risco de ser tornar internacionalmente folclórica.

Este artigo trata de um tema diariamente em debate nesta *torre de babel*: a “receita tributável”. Embora a “receita” componha a sistemática de apuração do IRPJ², CSL³, PIS⁴ e Cofins⁵, não há consenso na jurisprudência administrativa e judicial quanto ao seu alcance.

Como estratégia expositiva, será investigada apenas uma modalidade de “receita tributável”, decorrente da atividade de *intermediação de serviços turísticos*. A *agência de viagem e turismo* pode ser compreendida como uma *entidade-canal, depositária*, a quem a legislação vigente⁶ atribui o dever, entre outras coisas, de transferir o dinheiro do consumidor ao fornecedor dos serviços turísticos. Este serviço de intermediação é remunerado por uma *comissão* cobrada do fornecedor dos serviços turísticos ou, ainda, por um *valor que agregar ao preço dos referidos serviços intermediados*. Como a agência de turismo também pode disponibilizar serviços ao consumidor dos serviços turísticos, poderá também ser remunerada por meio de uma *taxa*⁷ cobrada deste.

Em obra de referência doutrinária, Ricardo Mariz de Oliveira⁸ enfatiza que a “receita”, conceito “uno”⁹ para todos estes tributos, (i) é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, mas nem todo ingresso ou entrada é uma receita; (ii) integra o patrimônio da entidade como elemento novo e positivo, sem reservas, condição ou compromisso no passivo; (iii) modifica o patrimônio, incrementando-o; (iv) passa a pertencer à entidade, com sentido de permanência; (v) remunera a entidade, como benefício efetivamente resultante de suas atividades, fonte de resultados; (vi) é proveniente de patrimônio de terceiro como contraprestação do exercício de suas atividades; e (viii) exprime a capacidade contributiva da entidade.

A “receita da intermediação de serviços de turismo” apresenta relevantes evidências legais para a segregação da “receita tributável” de “hipóteses de não incidência tributária”, assumindo especial relevo a problemática do *princípio da capacidade contributiva*. Já foi dito que¹⁰, quando se está a deriva em águas incertas, o mais

² IRPJ - imposto de renda da pessoa jurídica.

³ CSL - contribuição social sobre o lucro.

⁴ PIS - contribuição ao programa de integração social.

⁵ Cofins - contribuição de financiamento da seguridade social.

⁶ Vide, por exemplo, Código Civil e Lei 11.771/2008.

⁷ Obviamente, o termo “taxa” não é utilizado, nesta referência, no contexto de uma espécie tributária, mas como a contraprestação ao serviço prestado, mensurada de forma proporcional ao valor do serviço intermediado. O termo “taxa” foi utilizado pela Lei 11.771/2008, que regula a atividade de agência de turismo.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 102.

⁹ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, “o conceito de ‘receita’ é uno, de modo que vale tanto para o imposto de renda quanto para as contribuições sociais sobre receitas, assim como em qualquer outra situação na qual se deva dizer o que seja uma receita, inclusive para levantamento das demonstrações segundo a Lei 6.404”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Op. cit., p. 103 em nota de rodapé n. 27)

¹⁰ A metáfora entre as estrelas e os princípios foi utilizada por Humberto Ávila, ao proferir aula sobre o princípio da segurança jurídica. Concurso para titularidade da disciplina de Direito Tributária da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, 2011.

adequado é identificar as estrelas e constelações, utilizando-as como bússola; e que princípios jurídicos seriam tal como estrelas e constelações, que guiam o aplicador do Direito quando é elevada a insegurança jurídica em um ordenamento. Parte-se da premissa, neste trabalho, de que a norma constitucional da *capacidade contributiva* está para o Direito Tributário tal qual a mais conhecida e brilhante das constelações está para a salvação do navegante. A tormenta, da qual se busca distância com apoio no *safe harbor* da *capacidade contributiva*, há tempos assombra a tributação da “receita tributável” pelo PIS e pela Cofins, repetidas vezes cunhados de injustos pelo Superior Tribunal de Justiça¹¹, afetando, ainda, a cobrança razoável do IRPJ e da CSL.

Ademais, a *contabilidade* será analisada como seara do conhecimento capaz de colaborar com a compreensão do tema, bem como elemento probatório valioso para a segregação de “receitas tributáveis” e “ingressos provisórios” (*valores repassados aos fornecedores dos serviços intermediados*), estes *neutros* para fins contábeis e fiscais.

2. “Receita” da Intermediação de Serviços Turísticos: um Signo Contábil

É premissa fundamental que a resposta para “o que gera o dever de pagar tributos” não pode ser construída imediatamente com base na contabilidade. A análise de relatórios financeiros, pura e simples, não é conclusiva para a definição da *receita tributável*. Não há comunicação necessária entre a contabilidade e o Direito Tributário, podendo o legislador, inclusive, se valer de conceitos próprios para capturar signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação. A “receita”, para fins societários e contábeis, pode não ter o mesmo sentido para fins fiscais.

Embora seja certo que os fatos (ou versões destes fatos) construídos pela contabilidade não se tornam imediatamente fatos geradores de obrigações tributárias, também é verdadeiro ser a contabilidade tradicional substrato para a eleição, pelo legislador tributário, dos signos presuntivos de riqueza submetidos à tributação. A *hipótese de incidência* da norma frequentemente contém remissão a um conceito contábil que, quando ocorrido, deverá ter como *consequência* o dever de pagar tributo.

Em relação ao signo “receita”, evidencia-se que o Direito e a contabilidade têm adotado lógicas semelhantes para a delimitação de seu objeto. Há convergência quanto a este conceito, o que autoriza ao aplicador do Direito, na apuração da “receita tributável”, contar com o auxílio de critérios contábeis, mantendo-se, evidentemente, atento às possíveis exclusões ou adições prescritas pela legislação fiscal de regência.

No exame ora realizado, a contabilidade e o Direito Tributário devem registrar a atividade de *intermediação de serviços de turismo*, em que uma *agência de turismo* figura legalmente como *entidade-canal* entre o consumidor e o fornecedor dos serviços turísticos (hotéis, companhias aéreas etc.). A agência de turismo, no caso, não firma contrato de turismo, “já que estará ela exercendo o papel de intermediadora; atuará de forma independente, promovendo e até concluindo, algumas vezes em nome de outros prestadores de serviços, contratos de consumo”¹².

¹¹ Nesse sentido, vide STJ, REsp 954.719/SC e REsp 546.916/RS.

¹² GUIMARÃES, Paulo Jorge Scartezzini. *Dos contratos de hospedagem, de transporte de passageiros e de turismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 246-247.

Devido ao seu dever de transferência de recursos financeiros (entre o consumidor e o fornecedor do serviço de turismo), há ao menos duas *entradas financeiras* que transitam pelas *agências de turismo*:

1º) *Ingressos provisórios*: entradas financeiras provenientes de pagamentos realizados por consumidores finais ou por outras agências de turismo, em razão dos serviços de turismo intermediados. Após receber estes valores, a agência de turismo os repassa aos respectivos fornecedores dos serviços de turismo, como hotéis, locadoras de automóveis, companhias de seguros de viagem etc. A entrada no ativo circulante da agência, assim, viria acompanhada de um desdobramento imediato em seu passivo circulante.

2º) *Entradas definitivas*: entradas financeiras provenientes de comissão, taxa ou agregação de valor pela intermediação dos serviços turísticos.

Por “receitas”, entendem-se apenas as *entradas definitivas* (ou mesmo o direito de receber tais entradas) como contraprestação pela intermediação de serviços turísticos (comissão, taxa ou agregação de valor) e, com desdobramento no resultado do exercício, integram o patrimônio do contribuinte. Os “ingressos provisórios” não compõem o gênero “receitas”, já que não trazem qualquer incremento ao patrimônio da *entidade-canal*, no caso, a agência de turismo. Tais *ingressos provisórios*, embora possam vir a ser contabilizados em seu ativo circulante, têm como desdobramento imediato um compromisso em seu passivo circulante, qual seja, o repasse de tais valores aos seus verdadeiros destinatários: hotéis, locadoras de automóveis, corretoras de seguros de viagem etc. Não havendo direito da *entidade-canal* ao valor destinado aos repasses, o seu *ingresso provisório* não afetará em nada o resultado da agência de turismo e, portanto, não representa signo presuntivo de riqueza em relação a esta.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, em convergência com as normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*), dedica especial atenção às *receitas de intermediação*, a fim de distingui-las dos *valores recebidos para repasse aos fornecedores dos serviços intermediados*.

O pronunciamento CPC 30, que busca referência na *International Accounting Standards - IAS 18*, define 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”. A demonstração de resultados da entidade *somente pode* apresentar como receita a entrada decorrente da atividade empresarial própria e que resulte em aumento do seu próprio patrimônio líquido.

O pronunciamento contábil (CPC 30) elucida que quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas, sobre bens e serviços e sobre valor adicionado) não trazem benefícios econômicos para a entidade e, por isso, “não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.” Tratando-se de *relação de agenciamento*, “os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes”.

Há também pronunciamento do CPC para pequenas e médias empresas (“Pronunciamento Técnico PME”), que traz igual conceito para “receita”, distinguindo-a

dos *ingressos provisórios* e reafirmando que, “no relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade.” Assim, conforme os padrões internacionais de contabilidade ora adotados no Brasil, tais *ingressos provisórios* recebidos para repasse não representam um signo de riqueza ao intermediador, que não sofre mutação de seu patrimônio líquido; o patrimônio líquido afetado pertence, isto sim, ao fornecedor daquilo que está sendo intermediado.

O CPC 30 (“Apêndice A - exemplos”) ainda enfrenta o problema de se determinar se a entidade está agindo como principal (fornecedor dos serviços intermediados) ou como agente (intermediador). A solução demandaria o julgamento e a consideração de todos os fatos e circunstâncias relacionadas ao caso concreto e, em tese, a entidade agiria como agente, contabilizando como receitas apenas as comissões recebidas, quando se evidenciar que não suporta os riscos e benefícios significativos associados com a venda dos bens ou prestação dos serviços para os quais realiza a intermediação. Conforme o aludido pronunciamento contábil, “uma situação que indica que a entidade está agindo como agente é quando o valor que ela ganha é predeterminado, sendo tanto uma recompensa fixa ou uma determinada porcentagem do valor faturado ao cliente”¹³.

Por fim, a norma contábil prevê que poderá vir a ser necessário criar contas de controle interno para a apuração da “Receita Bruta Tributável”, emitindo-se notas explicativas quanto à conciliação realizada. A razão de ser de tal previsão é a possibilidade de a legislação fiscal expressamente estabelecer ajustes na receita contábil para a apuração dos tributos (adições ou exclusões). E esta é questão analisada no tópico seguinte: *a receita da intermediação de serviços de turismo deve ser igualmente apurada de acordo com as normas contábeis e fiscais?*

3. “Receita” da Intermediação de Serviços Turísticos: um Signo do Direito Tributário

O que se compreende, para fins fiscais, por “receita da intermediação de serviços turísticos”? Essa pergunta traz consigo problemas relacionados aos princípios constitucionais e à interpretação da legislação infraconstitucional.

3.1. O princípio da capacidade contributiva e as receitas tributáveis

Interessa a este estudo analisar especialmente duas faces do princípio da *capacidade contributiva*. Sob o seu aspecto *objetivo*, é pré-requisito para a eleição da

¹³ Por sua vez, conforme o CPC 30, a entidade agiria como principal quando suportasse riscos e benefícios significativos associados com a venda dos bens ou a prestação dos serviços, o que poderia ser evidenciado se: “(a) a entidade tem a responsabilidade primária de prover os bens ou serviços ao cliente ou completar o negócio, como, por exemplo, sendo responsável pela aceitação dos produtos ou serviços ordenados ou comprados pelo cliente; (b) a entidade tem risco de estocagem antes ou depois da ordem do cliente, durante o embarque ou no retorno; (c) a entidade tem liberdade para estabelecer preços, direta ou indiretamente, por exemplo, entregando bens ou serviços adicionais; e (d) a entidade suporta o risco de crédito do cliente pelo valor recebível.”

hipótese de incidência tributária, trate-se de impostos ou de contribuições. A *capacidade contributiva objetiva* irá definir, *a priori*, situações tributáveis e não tributáveis¹⁴. A consideração econômica, em sua feição atual, pode ser vista como o reconhecimento do fato de que a lei tributária distribui o encargo das despesas públicas entre os contribuintes, vinculando “o dever de contribuir a situações da vida econômica nas quais se manifesta a capacidade contributiva dos obrigados”¹⁵. Torna-se operacionalmente inválida a tributação sobre fatos que *não* correspondam a signos presuntivos de riqueza, na medida em que, nestes casos, não haverá sequer base de cálculo jurídica a ser mensurada. Leciona Paulo de Barros Carvalho que, “realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentam signos de riqueza”¹⁶.

No caso, o *ingresso provisório*, quando transita pela contabilidade da *entidade-canal*, tem a sua entrada de caixa desdobrada em uma obrigação no passivo determinada por lei, sem afetar o seu patrimônio. Há *ausência de capacidade contributiva objetiva*, já que o *ingresso provisório* de valores destinados ao repasse para os fornecedores dos serviços de turismo não reflete probabilidade de riqueza da agência de turismo. A capacidade contributiva objetiva se manifesta em relação ao fornecedor do serviço de turismo intermediado, para quem a entrada dos valores será definitiva e, portanto, receita. O *ingresso provisório da intermediação de serviços turísticos* deve ser compreendido, então, como uma *hipótese de não incidência tributária*.

A *capacidade contributiva subjetiva*, por sua vez, é um segundo estágio, somente possível quando presente a *capacidade contributiva objetiva*. A questão é: *se há capacidade contributiva, quanto o Estado pode se apropriar desta capacidade para fazer frente às necessidades públicas?* Conforme ensina Luís Eduardo Schoueri¹⁷, a *capacidade contributiva subjetiva* “pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo disponível”.

Adotando-se como premissa que os *ingressos provisórios* recebidos pela *intermediação de serviços de turismo* não refletem *capacidade contributiva objetiva*, não haveria hipótese de incidência tributária possível, tornando impróprio discutir a *capacidade contributiva subjetiva* neste caso.

No entanto, apenas por exercício dialético, supondo que a *ausência de capacidade contributiva objetiva* pudesse ser superada, parece interessante analisar como a *capacidade contributiva subjetiva* se manifestaria na tributação dos *ingressos provisórios para repasse aos fornecedores dos serviços de turismo intermediados*. Dois aspectos da *capacidade contributiva subjetiva* seriam imediatamente relevantes. Em primeiro lugar, exige-se que a norma tributária utilize critérios hábeis para a identificação dos contribuintes com maior capacidade financeira para colaborar com as despesas públicas. Em segundo lugar, proíbe-se que o ônus fiscal imposto a um contribuinte cause efeitos confiscatórios, aniquilando a riqueza tributada.

¹⁴ Conforme Luís Eduardo Schoueri, a capacidade contributiva objetiva é uma regra que “proíbe que o legislador preveja hipóteses tributárias que não revelem, obviamente, capacidade contributiva” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 314).

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2011. p. 626.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 333-334.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2011. p. 313.

Para o exercício dialético ora proposto quanto à *capacidade contributiva subjetiva*, tome-se um experimento envolvendo duas agências de turismo, “Alpha” e “Beta”. “Alpha” possui contratos de intermediação de serviços de turismo, que lhe garantem comissão equivalente a 5%, enquanto “Beta” obtém comissão média de 15%. Em janeiro, “Alpha” realizou a intermediação de serviços turísticos no valor de R\$ 3.000.000,00, auferindo comissão, portanto, de R\$ 150.000,00. No mesmo período, “Beta” realizou a intermediação de serviços turísticos no valor de R\$ 1.000.000,00, auferindo, então, a mesma comissão de R\$ 150.000,00.

Se “Alpha” e “Beta” forem optantes pelo lucro presumido, sistemática normalmente menos onerosa ao contribuinte, o encargo fiscal de IRPJ, CSL, PIS e Cofins pode alcançar a alíquota efetiva próxima de 14,5%¹⁸. Se incidente esta alíquota sobre o valor dos *ingressos provisórios*, “Alpha” teria o ônus fiscal de R\$ 435.000,00, enquanto “Beta” de R\$ 145.000,00. Se incidente sobre o valor das comissões auferidas, “Alpha” e “Beta” teriam ônus fiscal igual, de R\$ 21.750,00.

Pondere-se que a *capacidade contributiva subjetiva*, conforme Luís Eduardo Schoueri¹⁹, é princípio, mandamento de otimização aplicável a todos os tributos, segundo o qual “a base de cálculo do tributo deve ser medida que atinja, da melhor forma possível, aquela capacidade. Dentre duas bases de cálculo, o Princípio exigirá que se busque a mais exata; a alíquota do imposto não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada.”

Qual das bases de cálculo melhor prestigia o princípio da igualdade, fonte primeira do princípio da capacidade contributiva? As comissões ou os ingressos provisórios? Adotando-se os valores recebidos para repasse como base de cálculo para os tributos, embora “Alpha” e “Beta” tenham auferido a mesma remuneração, a primeira teria ônus fiscal três vezes maior do que a segunda. Por outro lado, se adotada como base de cálculo as comissões auferidas, será possível identificar que ambos os contribuintes portam signos presuntivos de riqueza semelhantes, de modo que serão tributados de forma equânime.

Note-se, portanto, que o primeiro problema da *capacidade contributiva subjetiva* - que é a distribuição das despesas públicas para que contribuam com mais aqueles que possuam maior capacidade contributiva - é solucionado com a adoção das *comissões* como base de cálculo, trazendo grande distorção a consideração dos *ingressos provisórios* como base de cálculo.

O segundo aspecto da *capacidade contributiva subjetiva* a ser analisado proíbe que o ônus fiscal efetivamente imposto a um contribuinte cause efeitos confiscatórios.

¹⁸ Pela sistemática do lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ e da CSL o equivalerá a 32% da receita bruta auferida com a prestação de serviços. Sobre essa base de cálculo presumida, deverá ser aplicada a alíquota de IRPJ de: (i) 15% sobre a base de cálculo do imposto que seja inferior a R\$ 20.000,00 multiplicado pelos meses de apuração ou, ainda, R\$ 60.000,00 no trimestre; (ii) 25% sobre a renda que ultrapassar R\$ 20.000,00 multiplicado pelos meses de apuração ou, ainda, R\$ 60.000,00 no trimestre. A alíquota da CSL, que deverá ser aplicada sobre essa base de cálculo presumida, será de 9%. No que se refere ao PIS e à Cofins, a receita obtida com a prestação de serviços estará sujeita, respectivamente, a 0,65% e 3%. A alíquota efetiva de aproximadamente 14,5% leva em consideração a alíquota de IRPJ de 25%.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2011. p. 313.

Há consenso de que o art. 150, IV, da CF/1988 proíbe que *quaisquer tributos*, incluindo obviamente as contribuições, tenham efeitos confiscatórios. O Supremo Tribunal Federal tem por repetidas vezes afastado a imposição de tributos ou mesmo multas fiscais²⁰ com efeitos confiscatórios, evidenciando não ser possível definir com precisão os limites do que é e do que não é confisco; mais adequado é verificar caso a caso, especialmente nas situações em que a desproporcionalidade da imposição seja evidente. Na ADIn 2.551²¹, o STF rejeitou a tributação insuportável que inviabiliza a própria prática da atividade profissional lícita, dado o seu efeito confiscatório:

“A Garantia Constitucional da Não-confiscatoriedade.

- O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV).

- A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.).”

O julgamento da Suprema Corte é conclusivo: a nenhum tributo é permitido impor ônus fiscal insuportável e inviabilizador da atividade profissional lícita, da existência digna e da satisfação das necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

No julgamento da ADI 2.010-MC/DF, em que foi Relator o Min. Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal declarou confiscatória uma contribuição imposta aos servidores públicos federais, tendo em vista o elevado ônus fiscal obtido com somatória dos impostos também cobrados pela União. A alíquota de 14,5%, utilizada no exemplo de “Alpha” e “Beta”, leva em consideração a somatória do ônus fiscal efetivo, atinente ao IRPJ, CSL (ambos no lucro presumido), PIS e Cofins (ambos na sistemática cumulativa), com olhos neste importante precedente para o Direito Tributário brasileiro.

Crê-se que a constitucionalidade da tributação sobre a “receita” e o “faturamento” é dependente da pressão fiscal efetiva sobre a atividade do contribuinte. No experimento proposto, “Alpha” apuraria tributos no valor de R\$ 435.000,00, ou seja, R\$ 285.000,00 a mais que a própria remuneração auferida com a atividade empresarial (*comissões*). Teria “Alpha” obtido receitas operacionais 290% menores que o IRPJ, CSL, PIS e Cofins a ser recolhido. “Beta”, por sua vez, apuraria

²⁰ Neste sentido, vide STF, ADIn 551/RJ.

²¹ STF, ADI 2.551 MC-QO, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 2.4.2003, DJ de 20.4.2006.

tributos no valor de R\$ 145.000,00, ou seja, equivalente a 97% do total de suas receitas. Evidencia-se que, mesmo “Beta”, tendo ônus fiscal três vezes menor que “Alfa”, ainda assim teria o exercício de sua atividade inviabilizado, visto que lhe sobraria R\$ 5.000 (3% de suas receitas) para honrar todos os demais tributos não considerados, funcionários, credores etc., sendo remota a possibilidade de geração de lucro. Embora não se possa definir com precisão a fronteira entre o que é confiscatório e o que é a legítima tributação, parece evidente haver, neste exemplo, tributação com efeito de confisco, cerceadora do princípio da liberdade de iniciativa econômica.

O efeito de confisco, contudo, restaria afastado diante da incidência dos tributos sobre o valor da *comissão*, já que esta evidencia de forma mais razoável a capacidade contributiva de “Alpha” e “Beta”.

Nesse cenário, ausente a *capacidade contributiva objetiva* e diante dos efeitos confiscatórios que poderiam surtir da tributação dos ingressos provisórios das agências de turismo, referentes aos serviços de turismo intermediados, consideram-se tais entradas *hipóteses de não incidência tributária*.

3.2. O conceito de “receita da intermediação de serviços turísticos” como um problema de interpretação da legislação infraconstitucional

Leciona Luís Eduardo Schoueri²² que o legislador tributário tem a opção de adotar, ou não, os conceitos de Direito Civil. Caso os utilize, o aplicador da norma deverá recorrer ao Direito Civil para verificar a ocorrência do fato gerador. Contudo, “o fato de um legislador utilizar uma expressão que também surge no Direito Privado não implica que aquela expressão exija que se considere o instituto do último que com aquela se designa. Uma mesma expressão pode ter significado diverso, conforme o contexto em que se insira.”

Não havendo na lei tributária uma definição para *receita da intermediação de serviços de turismo*, pode-se argumentar que este silêncio foi preenchido pelo legislador ordinário imbuído de regular de forma específica e abrangente a atividade de *agência de turismo*.

Devido às riquezas naturais brasileiras e questões de atualidade, o turismo é considerado estratégico e de enorme relevância para a economia nacional. É imerso nesse cenário que a Lei Geral da Política Nacional de Turismo, enunciada em 2008 em meio ao *movimento pré Copa do Mundo 2014*, normatiza de forma detalhada os atores mais relevantes do Brasil para este segmento econômico, quais sejam, prestadores e intermediadores de serviços turísticos²³, sujeitos a cadastro no Ministério

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2011. p. 614.

²³ Lei 11.771/2008: “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: I - meios de hospedagem; II - agências de turismo; III - transportadoras turísticas; IV - organizadoras de eventos; V - parques temáticos; e VI - acampamentos turísticos.

Parágrafo único. Poderão ser cadastradas no Ministério do Turismo, atendidas as condições próprias, as sociedades empresárias que prestem os seguintes serviços: I - restaurantes, cafeterias, bares e similares; II - centros ou locais destinados a convenções e/ou a feiras e a exposições e simila-

do Turismo. Ao regulamentar a atividade de “agência de turismo”, a Lei dispõe que cabe a esta a atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou, ainda, fornecê-los diretamente. O legislador apresenta lista taxativa de serviços, *principais e complementares*, que serão *típicamente* prestados por agências de turismo. A atividade de *intermediação de serviços turísticos*, conforme prescrito pela Lei Geral da Política Nacional de Turismo, compreende a *oferta, a reserva e a venda* ao consumidor de um ou mais serviços turísticos fornecidos por terceiros. Há, então, o objetivo da lei em regulamentar a forma como estas atividades específicas serão desenvolvidas.

Se o legislador apresentou lista taxativa de serviços, *principais e complementares*, que poderão vir a ser tipicamente prestados por agências de turismo, sequer seria necessário explicitar que tais entidades têm direito a uma contraprestação por tais serviços. Contudo, o legislador assim o fez, de forma pedagógica. A Lei Geral da Política Nacional de Turismo prescreve que “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”, sendo que “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”²⁴.

Sob esta ótica, poder-se-ia argumentar que, ao regular essa atividade, teria estabelecido o legislador (que é uno), de forma expressa, o conceito de *receita da intermediação de serviços de viagem e turismo*, válido inclusive para fins fiscais.

Contudo, embora a tese do *legislador uno e dinâmico* possa ser sustentada, a questão parece ser de *coincidência* com o conceito fiscal de receita, e não da enunciação de um *conceito inovador* de *receita da intermediação de serviços de turismo* pelo legislador da Lei Geral da Política Nacional de Turismo. Pode-se concluir que a definição de *receita da intermediação de serviços turísticos* prescrita por esta lei *vincula* a administração fiscal na tributação das agências turismo, posto que, embora elucidativo e pedagógico, vige ato *positivo* do Poder Legislativo laborado exatamente para proteger essa esfera de Direitos de árbitrios.

Há, ainda, convergência deste conceito de *receita da intermediação de serviços turísticos* com as normas contábeis veiculadas no CPC 30 e no Pronunciamento Técnico PME. Tal como as normas fiscais e as normas de regulamentação da atividade de agência de turismo, o referido pronunciamento contábil expõe que, tratando-se de relação de agenciamento, “os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não

res; III - parques temáticos aquáticos e empreendimentos dotados de equipamentos de entretenimento e lazer; IV - marinas e empreendimentos de apoio ao turismo náutico ou à pesca desportiva; V - casas de espetáculos e equipamentos de animação turística; VI - organizadores, promotores e prestadores de serviços de infra-estrutura, locação de equipamentos e montadoras de feiras de negócios, exposições e eventos; VII - locadoras de veículos para turistas; e VIII - prestadores de serviços especializados na realização e promoção das diversas modalidades dos segmentos turísticos, inclusive atrações turísticas e empresas de planejamento, bem como a prática de suas atividades.”

²⁴ Lei 11.771, de 17 de setembro de 2008, art. 27.

resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes”.

Não haveria, então, problema de interpretação a ser solucionado, mas ampla convergência que evidencia com maior segurança os contornos desta espécie de “receita”, como sendo apenas a *comissão*, a *taxa* ou a *agregação de valor aos serviços intermediados*. Os “ingressos provisórios”, que são neutros para a contabilidade, também são neutros para Direito Tributário (*hipótese de não incidência tributária*). Esta constatação confirma a posição de Ricardo Mariz de Oliveira²⁵ de que a “visão contábil não é contraditória com o conceito jurídico de ‘receita’”.

3.3. IRPJ, CSL e as receitas de intermediação de serviços de turismo

A base de cálculo do IRPJ e da CSL não está imediatamente relacionada à “receita”, como se dá com o PIS e a Cofins. A “receita” influencia de forma mediata, pois compõe a fórmula para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, seja pela sistemática do “lucro real”, “lucro presumido” ou “simples nacional”.

Em relação às agências de turismo submetidas à sistemática do *lucro real*, surgiria a questão se a entidade deve ou não considerar, em sua receita bruta da venda de mercadorias ou serviços, os *ingressos provisórios* para repasse aos fornecedores dos serviços turísticos. Caso sejam adicionados, os repasses aos fornecedores dos serviços de turismo intermediados seriam considerados custos da atividade, sendo permitida a dedução das “receitas” obtidas. Curiosamente, então, a questão poderia, na prática, ser solucionada pela dedução dos valores repassados. Não parece, contudo, a solução legal e tecnicamente mais adequada. Ressalte-se que, conforme definido em lei, o preço do serviço corresponde às comissões, taxas ou agregação de valor pela intermediação dos serviços turísticos, os quais não são castigados por custo ou despesa equivalente ao valor do serviço intermediado.

Para as agências de turismo que se enquadram no *lucro presumido*, importaria também saber se em sua *receita* de prestação de serviços estão inseridos os ingressos provisórios para repasse aos fornecedores. Ocorre que será sobre essa “receita” que se aplicará o índice de presunção, tendo como resultado a base de cálculo do IRPJ e da CSL. A consideração dos *ingressos provisórios* decorrentes da atividade de agência de turismo, dessa forma, castigaria sensivelmente a presunção de lucro da empresa.

Também às agências de turismo, submetidas à sistemática do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006), interessaria a identificação de suas *receitas* próprias. Inicialmente, somente podem optar pelo Simples as agências que não ultrapassem um patamar anual de “receita bruta”, assim compreendido o “produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”²⁶. O montante da *receita bruta* também determinará a alíquota aplicável e servirá, por fim, de base de cálculo para o cálculo para o pagamento único realizado pelo Simples²⁷.

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2008. p. 92.

²⁶ LC 123/2006, art. 3º.

²⁷ LC 123/2006, art. 18.

O Regulamento do Imposto de Renda estabelece que, por “receita bruta das vendas e serviços” se “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*”²⁸. Edmar Oliveira Andrade Filho²⁹ utiliza obra de José Luiz Bulhões Pedreira, já da década de 1970, para expor que “nas operações de conta alheia, a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas da comissão da remuneração que a empresa auferir”.

No caso, os *serviços de turismo intermediados* são “operações de conta alheia”, pois são realizadas por terceiros, fornecedores dos serviços de turismo (hotéis, companhias aéreas etc). O *resultado* que a agência de turismo irá obter, nestas *operações de conta alheia*, é a *comissão, taxa ou agregação de valor*, recebido exatamente em contraprestação à *intermediação* destas *operações em conta alheia*, desempenhadas por terceiros.

Assim, na *intermediação de serviços de turismo*, apenas as *comissões, taxas ou agregação de valor* devem ser consideradas para a tributação do IRPJ e da CSL da agência de turismo, em quaisquer das três sistemáticas de apuração acima³⁰.

Adotando-se o regime de “competência”, pode-se entender que uma *receita* será reconhecida quando se puder afirmar ser *definitiva e incondicional*. Por exemplo, quando a empresa concluir o serviço para a qual foi contratada, deve reconhecer como receita a remuneração acordada, posto que já possuirá o direito de recebê-la. Embora, pelo regime de *caixa*, a receita viesse a ser reconhecida apenas quando do efetivo recebimento pelos serviços prestados, tratando-se de *regime de competência*, a receita será reconhecida desde a ocorrência do fato que gera à entidade o direito ao crédito, independente de seu efetivo recebimento. A *titularidade jurídica*, portanto, é requisito essencial para o reconhecimento da *receita* no Direito Tributário, especialmente no regime de competência. Esta titularidade jurídica é dependente da existência de um fato que dê nascimento ao direito de crédito e somente será *definitiva e completa* com a incorporação incondicional ao patrimônio do seu titular, surgindo, nesse momento, a obrigação de lançar o respectivo valor a crédito da receita³¹.

A questão é explicada por José Antonio Minatel³² no sentido de que somente as *receitas definitivas* seriam tributáveis. Para estar inserido no âmbito de incidência

²⁸ Regulamento do Imposto de Renda: “Art. 224. 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. Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.” (Lei 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)

²⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 55.

³⁰ Tratando-se de intermediação de negócios, no caso, serviços de turismo, o lucro presumido será obtido pela equação do “faturamento” multiplicado por “32%”; sobre esta base de cálculo aplicam-se as alíquotas do imposto. Note-se que, inclusive por se tratar de uma economia de opção disponibilizada ao contribuinte, não parece próprio ao sistema tributário brasileiro se questionar a constitucionalidade da sistemática do lucro presumido.

³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2008, p. 137-8.

³² MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 101

possível, o contribuinte deve possuir a *titularidade* e a *disponibilidade* dos valores ingressados. Estas *entradas definitivas* ingressariam patrimônio do vendedor em contrapartida à entrega de mercadoria, prestação de serviço ou cessão onerosa de direito de uso, de forma que o beneficiário dos ingressos financeiros possua a plena *disponibilidade* sobre estes.

Note-se que, em relação aos *ingressos provisórios* decorrentes da *intermediação de serviços de turismo*, a agência não obtém a titularidade jurídica de tais valores. A Lei Geral da Política Nacional de Turismo e mesmo o Código Civil obrigam o repasse, de forma que qualquer utilidade atribuída a tais valores pela *entidade-canal* (agência de turismo) seria ilegal. Salvo quando o não repasse dos valores em questão puder ser fundamentado por questões de fato e com pleno respaldo na legislação vigente, tais *ingressos* não poderiam ser reconhecidos como *receitas*, devido à ausência de título jurídico válido de aquisição. A corroborar com este raciocínio, enfatiza Ricardo Mariz de Oliveira³³ que “não contabilizar o direito ainda não definitivamente adquirido não representa uma possibilidade ou opção alternativa, ou seja, não se trata de se poder contabilizá-lo ou poder não contabilizá-lo, pois, segundo a lei, ele não deve ser contabilizado”.

A Receita Federal do Brasil, já em 1974, por meio do PN CST 35/1974³⁴, analisou o caso de empresa concessionária de veículos, cuja comissão por intermediar operação de compra e venda de uma frota de tratores seria paga a prazo, para além do exercício de competência. Decidiu-se que a *receita* em questão deveria ser apropriada quando concretizada a operação de intermediação, “uma vez que, nessa oportunidade se configura o crédito incondicional da empresa pelo valor total da comissão a que fez jus”. A disponibilidade jurídica, portanto, se apresenta como requisito essencial ao reconhecimento da receita tributável³⁵. A indisponibilidade jurídica sobre um determinado bem ou valor é hipótese de *não incidência tributária*, já que, antes de disponibilizados juridicamente ao contribuinte, não é possível ao Direito reconhecer qualquer *capacidade contributiva objetiva* que dê azo a tributação. Da mesma forma, os *ingressos provisórios para repasse aos fornecedores de serviços de turismo*, indisponíveis juridicamente às agências de turismo, não devem ser considerados como *receitas* na apuração do IRPJ e CSL.

Recentemente, manifestações da Receita Federal do Brasil obtiveram conclusões semelhantes. Em solução de consulta com eficácia apenas para a consultante, a Administração Fiscal afirma que 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,

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op.cit., 2008. p. 137.

³⁴ Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação.

³⁵ Cf. João Francisco Bianco, “A aquisição da disponibilidade da renda, a que se refere o art. 43 do Código Tributário Nacional, portanto, dito de uma forma tecnicamente mais correta, nada mais é do que a aquisição do direito à renda. O fato gerador do imposto de renda ocorre, desse modo, quando o direito relativo a essa renda estiver adquirido pelo seu titular, ou seja, quando o patrimônio da pessoa for acrescido de mais um direito, o direito àquela renda.” (BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 180)

são operações em conta alheia da agência de turismo, de forma a se considerar como receita tributável apenas as comissões ou o adicional recebido pela agência³⁶. Também o Acórdão 03-28831, de 12 de janeiro de 2009, 2ª Turma da DRJ/BSB considerou-se que a receita de venda de passagens pertence à respectiva companhia aérea, de forma que a empresa agenciadora ou intermediadora, pelo serviço de vendas de passagens de companhias aéreas, é remunerada por comissão sobre tais vendas efetuadas, devendo sofrer a tributação sobre este valor.

Há divergências, contudo, diante de outras decisões da Administração Fiscal, pelas quais “os valores relativos à prestação de serviços por parte de empresas aéreas, hotéis, empresas de aluguel de veículos e prestação de serviços afins integram a receita bruta auferida pelas agências de turismo, quando tais valores compuserem o valor total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço pago pelo cliente”³⁷. No caso específico analisado, compreendeu o Fisco que não seria admissível, por falta de previsão legal, a exclusão da base de cálculo de valores transferidos a outras pessoas jurídicas, a qualquer título. Sob essa perspectiva, o IRPJ e a CSL da agência de turismo deveriam ser apurados não apenas sobre as comissões recebidas com a intermediação de serviços de turismo, mas, sim, sobre o valor total de tais serviços intermediados.

Dois pontos divergentes podem ser observados nestas decisões da Administração Fiscal.

O primeiro consiste em considerar os valores repassados pelas agências de turismo aos fornecedores dos serviços de turismo como: (i) *despesa necessária ou mesmo custo de sua atividade*, de modo que devem integrar a receita bruta para fins fiscais, podendo ser deduzida para a apuração do lucro real; ou (ii) *repasso de valores que apenas lhe foram confiados por seus fornecedores, tendo em vista tratar-se de atividade de intermediação*, os quais não castigam as despesas ou os custos da atividade e não integram a receita tributável das agências de turismo.

Não é simples a tarefa de distinguir os casos em que é possível o repasse e os casos em que tais valores devem compor os custos e as despesas inerentes aos serviços prestados, não sendo admitido o repasse³⁸. No entanto, em relação às agências de turismo, pode-se compreender que o legislador tornou expressos os traços de sua atividade, de forma a ser incontestemente tratar-se de *intermediação*, em que o *repasso de valores de terceiros* é inerente. Neste caso, os *serviços de turismo* são *intermediados* e não compõem ou castigam os custos da agência de turismo.

Dessa forma, assume-se que na atividade de *intermediação de serviços de turismo*, as “comissões”, “taxas” e “agregação de valor” serão reconhecidas como *receitas tributáveis* quando da efetiva conclusão do negócio jurídico de intermediação (regime de competência) ou pelo recebimento do valor equivalente à comissão (regime de caixa). O “resultado auferido nas operações de conta alheia” deve ser submetido à tributação do IRPJ e da CSL, conforme a sistemática de apuração adotada (lucro real, presumido ou simples). Os *ingressos provisórios*, referentes ao repas-

³⁶ Vide processos de Consulta 214/2008, 298/2008 e 62/2011.

³⁷ Acórdão 12-6860, de 25 de Fevereiro de 2005.

³⁸ São questões controvertidas nos Tribunais a tributação das cooperativas, empresas de terceirização, pagamento de gorjetas etc.

ses realizados aos fornecedores de serviços turísticos, correspondem a *hipóteses de não incidência tributária*; são neutros para fins fiscais, de forma que um pagamento realizado a título de repasse não é dedutível como custo ou despesa, tal como a sua entrada não gera à *entidade-canal* (agência de turismo) *receita tributável*.

3.4. PIS e Cofins: o “faturamento” e a “receita” da intermediação de serviços turísticos

A CF/1988 concedeu à União a competência para estabelecer contribuições sociais para o financiamento da seguridade social. Até a EC 20/1998, uma das possíveis formas de cobrança destas contribuições (*arquetipo constitucional*) seria sobre os “empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro” (art. 195, I, b, CF/1988). A União, então, se utilizou do PIS e da Cofins para exercer a sua competência para tributar o “faturamento”.

A contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar 7/1970, destinada a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. A base de cálculo, então estabelecida, seria o “faturamento” da pessoa jurídica³⁹. Três anos após a promulgação da CF/1988, por meio da Lei Complementar 70/1991, para fazer par com o recepcionado PIS/Pasep⁴⁰, a União estabeleceu a Cofins (sucessor do antigo Finsocial), “devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”. O legislador complementar estabeleceu de forma clara qual a base de cálculo da recém-criada Cofins: “faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”⁴¹.

É necessário a este estudo analisar a utilização do termo “faturamento” pelo Constituinte Originário, bem como as históricas contendas que se instalaram no Direito Tributário brasileiro para a distinção ou a aproximação deste signo ao conceito de “receita”. Nos idos de 1992, o Plenário do Supremo Tribunal Federal⁴² decidiu que, para que um dispositivo infraconstitucional (art. 28 da Lei 7.738/1989) fosse considerado conforme o art. 195, I, da CF/1988, a alusão a “receita bruta”, como base de cálculo do tributo, “há de ser entendida segundo a definição do DL 2.397/1987, que é equiparável a noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço”. O STF considerou como incorporado pela CF/1988 o sentido de “faturamento” prescrito pelo Decreto-lei 2.397/1987, não podendo o legislador infraconstitucional pós-CF/1988 alterá-lo.

Desde a década de 1960, já se utilizava o *faturamento* como forma de documentar as compras e vendas mercantis: “em todo o *contrato de compra e venda mercantil*

³⁹ A CF/1988, art. 239, recepcionou expressamente a contribuição ao PIS, passando a destiná-la ao financiamento do seguro desemprego e de abonos CF/1988.

⁴⁰ LC 7/1970, recepcionada pelo art. 239 da CF/1988.

⁴¹ LC 70/1991, art. 2. O parágrafo único do dispositivo prescreveu, ainda: “Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”

⁴² STF, RE 150.755, Relator Min. Carlos Velloso, Relator para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 18.11.1992. DJ de 20.8.1993.

entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador⁴³. Mas o STF⁴⁴ adotou, como inspiração para o Constituinte Originário de 1988, o Decreto-lei 2.397/1987 que, em seu art. 22, estabelecia a base de cálculo do Finsocial como sendo “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda”.

Outro fato marcante foi a enunciação da Lei 9.718, publicada no ano de 1998⁴⁵, 20 dias antes da EC 20/1988. A referida lei alteraria as Leis Complementares 7/1970 e 70/1991, estabelecendo que a base de cálculo do PIS e da Cofins passaria a englobar não apenas a *receita da venda de mercadorias e serviços*, o “faturamento”, mas quaisquer receitas auferidas, a exemplo das receitas financeiras. A fórmula utilizada pela Lei 9.718/1998, em seu art. 3º, parágrafo 1º, foi: “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”.

É curioso que a EC 20/1998 teria buscado neutralizar declarações de inconstitucionalidade, enunciadas pelo STF, respectivamente nos REs 150.755-I e 166.772-9, substituindo os termos do art. 195: “faturamento” por “receita ou faturamento” e “folha de salário” por “folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”⁴⁶. Acontecimento sintomático de uma tradição de “colcha de retalhos”, em que emendas constitucionais são rotineiramente enunciadas para suplantam decisões da Suprema Corte.

Em 2005⁴⁷, o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 foi julgado inconstitucional pelo STF⁴⁸ e posteriormente revogado pela Lei 11.941/2009. Em linhas muito gerais, o Supremo Tribunal reconheceu que o conceito de “faturamento” adotado pela Constituição seria o mesmo do tempo em que esta foi enunciada, qual

⁴³ Lei 5.474/1968, art. 1º.

⁴⁴ STF, RE 150.755, Relator Min. Carlos Velloso, Relator para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 18.11.1992, *DJ* de 20.8.1993.

⁴⁵ Lei 9.718/1998: “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.”

⁴⁶ Após a EC 20/1998, que introduziu alterações no art. 195, I, da CF/1988, a União passou a ter competência para instituir tais contribuições de forma mais ampla, podendo vir a exigí-la: “I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.”

⁴⁷ STF, RE 346.084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator para Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, *DJ* de 1º.9.2006.

⁴⁸ STF, RE 346.084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator para Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, *DJ* de 1º.9.2006.

seja, *receita da venda de mercadorias ou serviços*. Assim, “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*”, de forma a declarar “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”⁴⁹. Compreendeu a Corte que não seria possível a constitucionalização superveniente da Lei 9.718/1998 pela EC 20/1998.

Conforme a doutrina de Humberto Ávila⁵⁰, os conceitos constitucionais são de observância obrigatória, devido à atribuição de competência realizada por meio de regras que descrevem os aspectos materiais de hipóteses de incidência, bem como em razão da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais. Denota o autor que o art. 195, parágrafo 4º, da CF/1988, prevê a competência para a instituição de contribuições sobre “outras fontes”, o que somente é possível diante da existência de um “sentido predeterminado” inerente às hipóteses de incidência previstas pelo art. 195, incisos I a V da CF/1988. Se, por exemplo, o signo “faturamento” (art. 195, I, b, CF/1988) pudesse assumir qualquer sentido prescrito pelo legislador, podendo assim tributar quaisquer fatos, não haveria sentido em outorgar ao mesmo legislador a competência para tributar *outras fontes*. Não obstante exista entendimento contrário entre os Ministros do STF⁵¹, os precedentes desta Corte conduziram para a mesma conclusão: na declaração de inconstitucionalidade do ICMS sobre importações realizadas por não contribuintes (conceito de “mercadoria”, em que o exercício da mercancia é fator determinante); no julgamento do IOF sobre saques em cadernetas de poupança (conceito de “operação de crédito”) ou do IOF sobre operações de *factoring* (conceito de “títulos e valores mobiliários”); no julgamento do ISS sobre contratos de locação (conceito de “serviço”); no julgamento do IRPF⁵² sobre férias não gozadas (conceito de “receita”); no julgamento da contribuição social sobre administradores, avulsos e autônomos (conceito de “folha de salários”), entre outros casos citados, teria o Supremo Tribunal decidido que os conceitos constitucionais possuem conteúdo predeterminado, seja por disposição expressa na Constituição ou pela incorporação de conceitos infraconstitucionais preexistentes, os quais não poderiam vir a ser abandonados pelos legisladores infraconstitucionais pós-CF/1988, dada a inexistência de uma norma constitucional aberta de outorga de competência. Assim, “a Constituição incorpora conceitos infraconstitucionais dentro dos limites que ela própria já predetermina”⁵³.

⁴⁹ STF, RE 346.084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator para Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, DJ de 1º.9.2006.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 107. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95-109.

⁵¹ Vide, este sentido, voto do Min. Gilmar Mendes, no STF, RE 346.084.

⁵² IRPF - imposto de renda da pessoa física.

⁵³ ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2004. p. 101

Extravasaría o espaço dessa exposição a análise detalhada das consequências da adoção de uma perspectiva *estática* como esta, ou da perspectiva *dinâmica*, pela qual, “ao contrário, exige que se investigue, no momento de aplicação da lei, qual a interpretação corrente do dispositivo constitucional”³⁴. Contudo, havendo pronunciamento da Suprema Corte, é possível assumir que o conceito de “faturamento” deve se remeter ao adotado pela legislação infraconstitucional e pelo sentimento jurídico de meados da década de 1980, os quais teriam servido de inspiração para art. 195 da CF/1988.

Ademais, com as alterações no Texto Constitucional em 1998, não nos parece que o Constituinte Derivado tenha igualado o conceito de “receita” ao de “faturamento”. A partir da EC 20/1998, a União passou a ter competência para optar entre duas bases de cálculo distintas:

1ª opção, *mais restrita* - “faturamento”: entradas decorrentes da atividade empresarial, em especial operações de venda de mercadorias e/ou serviços;

ou

2ª opção, *menos restrita* - “receita”: entradas decorrentes da atividade empresarial, como operações de venda de mercadorias e/ou serviços, e receitas não operacionais, a exemplo de rendimentos financeiros.

Neste ponto, a norma constitucional é adequada. Há momentos em que se necessita de uma menor pressão fiscal para fazer frente às “despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”, quando deverá o legislador utilizar como base de cálculo destas contribuições o “faturamento”; havendo necessidade de maior financiamento, possui a União a legítima competência para gravar as “receitas”.

É interessante notar que, caso houvesse prevalecido a constitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 no julgamento do STF, ainda assim não poderia a União tributar os valores repassados aos fornecedores dos serviços turísticos intermediados. Ocorre que a redação original deste dispositivo, atualmente revogada, previa a incidência do PIS e da Cofins cumulativos *sobre quaisquer receitas, mas apenas sobre receitas*. A premissa é que, mesmo após a EC 20/1998, permanece intacto o rígido método de delimitação de competência constitucional, segundo o qual a União deverá instituir contribuições que tenham hipóteses de incidência suportadas pelos signos de riqueza eleitos pela Constituição Federal. Embora mais ampla, a “receita”, gênero do qual o “faturamento” é espécie, igualmente representa uma entrada financeira que influencia no resultado da pessoa jurídica, sem desdobramento imediato no passivo, o que não contempla os *ingressos provisórios* em questão.

Mas o julgamento de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/1998 e a sua revogação pela Lei 11.941/2009 têm relevância direta para receitas auferidas por agências de turismo. Ocorre que a Lei 10.833/2003³⁵, ao tutelar neste ponto tanto o PIS quanto a Cofins, veda a sistemática não cumulativa em relação à atividade própria de “agências de viagem e de viagem e turismo”. Em

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2011. p. 664.

³⁵ Lei 10.833/2003, art. 10, XXIV e art. 15, V.

outras situações, optou o legislador do PIS e da Cofins em restringir o acesso à sistemática não cumulativa citando espécies de receitas específicas, não todas as receitas inerentes a uma determinada atividade econômica; neste caso trata-se de tratamento amplo a todo o segmento. Portanto, aplica-se, em relação às agências de turismo, a sistemática cumulativa do PIS e da Cofins, na qual a constitucionalidade de tributação da “receita” está condicionada à adoção deste termo como equivalente a “faturamento”.

Em síntese, com a revogação do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, a atividade exercida pela pessoa jurídica e a consequente classificação contábil de suas receitas deve ser considerada para a apuração do PIS e da Cofins, de forma que a base de cálculo destas contribuições será o “faturamento”, ou seja, a *receita auferida pela venda de mercadorias e/ou a prestação de serviços*. Sob essa perspectiva, os *ingressos provisórios para repasse aos fornecedores de serviços turísticos* não estariam sujeitos à incidência destas contribuições, já que somente as *comissões, taxas e agregação de valor*; seja sob a ótica contábil ou legal, representam *receitas auferidas* pelas agências de turismo em razão da prestação de seus serviços de intermediação.

Não obstante, a Administração Fiscal vem apresentando manifestações de que as agências de turismo, para a apuração do PIS e da Cofins, devem adotar como base de cálculo o valor total dos *ingressos provisórios* verificados com a intermediação dos serviços de turismo. Há decisões da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro⁵⁶, no sentido de que “o produto total obtido na venda de serviços da agência de turismo está incluído no seu faturamento, devendo compor a base de cálculo da Cofins, não havendo previsão legal para a exclusão dos repasses às empresas de passagens aéreas e terrestres”.

Duas questões chamam a atenção neste entendimento. Em primeiro lugar, a Administração Fiscal parece partir de compreensão equivocada quanto à atividade de *intermediação de serviços turísticos* e, por consequência, do que corresponde à contraprestação por este serviço e de qual o “faturamento” de agência de viagens e turismo. Conforme se pôde concluir, a remuneração da agência de turismo pela intermediação de serviços de turismo, por expressa disposição legal, são exclusivamente *comissões, taxas ou agregação de valor ao preço cobrado pelos fornecedores dos serviços intermediados*.

Em segundo lugar, chama a atenção que estas decisões da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro adotaram como fundamento, para a exigência da Cofins, a ausência de “previsão legal para a exclusão dos repasses às empresas de passagens aéreas e terrestres”. Tratando-se de uma *hipótese de não incidência tributária*, por ausência de *capacidade contributiva objetiva* ou mesmo por *incompatibilidade com a norma constitucional de competência do PIS e da Cofins* (“faturamento”), é exigível que o legislador infraconstitucional labore para afastar o *tributo impossível?*

⁵⁶ Acórdão 13-8680, de 31 de março de 2005; e Acórdão 13-7968, de 31 de março de 2005, ambos da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

4. “Normas Pedagógicas” para elucidar Hipóteses de não Incidência Tributária: Imprescindíveis?

Outro dispositivo da Lei 9.718/1998 muito discutido e também já revogado é o art. 3º, parágrafo 2º, III, que dispunha:

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

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.”

Entende-se que o art. 3º, parágrafo 2º, III, da Lei 9.718/1998, somente se mostraria conforme a Constituição caso interpretado como *norma pedagógica*, cuja função seria reafirmar *hipóteses de não incidência tributária*. Afinal, não compete à lei, complementar ou ordinária, ampliar a distribuição de competência tributária prescrita pela CF/1988, possibilitando que o PIS e a Cofins incidam sobre signos diversos de “faturamento” ou “receita”, alcançando elementos imprestáveis ao princípio da *capacidade contributiva*, quais sejam, os *ingressos provisórios* para repasse a terceiros.

Portanto, embora na vigência do art. 3º, parágrafo 2º, III, da Lei 9.718/1998, tenham os contribuintes provocado o Poder Judiciário para reclamar a aplicação imediata do referido dispositivo, independente de ato do Poder Executivo, parece-nos que a questão não seria de eficácia imediata da norma, mas de ineficácia. Ocorre que a norma previa a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de valores que não se encontram no campo de incidência destas contribuições.

Veja-se também o exemplo das agências de propaganda e publicidade. Estas desenvolvem atividade de intermediação semelhante, em alguns aspectos, àquela desempenhada pelas agências de turismo. Ocorre que, quando realiza a intermediação entre o anunciante e o veículo de comunicação (TV, rádio etc.), podem ocorrer ao menos duas situações: (i) a agência recebe do anunciante o valor que deverá ser repassado ao veículo de comunicação para a veiculação do anúncio, bem como a sua comissão por esta intermediação; ou (ii) o veículo de comunicação recebe diretamente do anunciante o valor cobrado pela veiculação do anúncio, devendo repassar, à agência de propaganda, a comissão que lhe cabe pela referida intermediação. Ademais, as agências de propaganda exercem atividade regulamentada por lei específica, em que há previsão expressa no sentido de que sua remuneração consistirá em uma comissão ou um desconto sobre os valores cobrados pelos veículos de comunicação³⁷.

Também foram suscitadas controvérsias em relação à tributação da referida intermediação das agências de publicidade. Em algumas oportunidades, a Receita

³⁷ Lei 4.680/1965: “Art. 11. A comissão, que constitui a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, bem como o desconto devido às Agências de Propaganda serão fixados pelos veículos de divulgação sobre os preços estabelecidos em tabela.

Federal do Brasil, por suas Delegacias Regionais de Julgamento, apresentou o entendimento de que a agência de propaganda não poderia excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores repassados aos veículos de comunicação⁵⁸ ou que, ainda, os veículos de comunicação não poderiam excluir os valores repassados às agências de propaganda a título de comissão⁵⁹. Em outras decisões, no entanto, a Administração Fiscal compreendeu que a agência de propaganda poderia excluir da base de cálculo desses tributos os valores repassados aos veículos de comunicação ou que, ainda, os veículos de comunicação poderiam excluir os valores repassados às agências de propaganda. Nesse sentido, destacam-se estas conclusões, do então Conselho de Contribuintes⁶⁰ (atual Carf):

“Dúvida não há de que quando a legislação menciona que a base de cálculo da Cofins é o faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, está referindo-se às atividades comerciais ou de prestação de serviço próprias do sujeito passivo da relação jurídica tributária e não a de terceiros.

Assim, nem toda receita que circula pelo caixa da empresa necessariamente será base impositível da Cofins. E nesse sentido esta Câmara já decidiu quando julgou o Recurso nº 109.019, relatado pelo ilustre Dr. Sérgio Velloso, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas à empresa responsável pela administração de obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva.”

A controvérsia, contudo, foi solucionada por uma *lei pedagógica*. Determinou a Lei 10.925/2004⁶¹ que, para a apuração do PIS e da Cofins, devem ser excluídos os valores repassados aos veículos de comunicação, como já ocorria em relação ao IRPJ⁶².

A pertinência de normas pedagógicas pode estar relacionada com a necessidade de se lembrar aos aplicadores do Direito que a Constituição existe para ser respeitada, de modo que quanto menor a *eficácia social*⁶³ da norma constitucional, mais pertinência pode vir a ter uma norma infraconstitucional pedagógica. Não são, contudo, imprescindíveis, já que não lhe caberão mais do que repetir o mandamento constitucional de forma mais clara e eficaz à sociedade.

Parágrafo único. Não será concedida nenhuma comissão ou desconto sobre a propaganda encaminhada diretamente aos veículos de divulgação por qualquer pessoa física ou jurídica que não se enquadre na classificação de Agenciador de Propaganda ou Agências de Propaganda, como definidos na presente Lei.”

⁵⁸ Acórdão 08-8667, de 7 de julho de 2006, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza.

⁵⁹ Acórdão 13-29944, de 28 de junho de 2010, Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

⁶⁰ Acórdão 201-73943, 2º Conselho, 1ª Câmara.

⁶¹ Lei 10.925/2004, art. 13.

⁶² RIR/1999, art. 651.

⁶³ Cf. Paulo de Barros Carvalho, “a eficácia social ou efetividade, por sua vez, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2000. p. 81-82)

Embora prescindíveis, em tese, podem se mostrar úteis para pacificar contendas. Buscando essa utilidade, bem como cessar equívocos de imposições fiscais sobre as agências de viagens, o Poder Legislativo incluiu no projeto original da Lei 11.771/2008, em seu art. 46, norma pedagógica, que esclareceria expressamente que IRPJ, CSL, PIS e Cofins incidem exclusivamente sobre *comissões, taxas e agregação de valores* recebidos em contraprestação à intermediação dos serviços de turismo. Esse dispositivo possuía a seguinte redação:

“Art. 46. Para efeito de interpretação do § 1º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, do inciso I do *caput* do art. 25 e do inciso I do *caput* do art. 29 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 31 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *considera-se receita bruta dos serviços de intermediação o preço da comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo destes fornecedores.*”

Esse dispositivo foi *vetado* pelo então Presidente da República, apresentando o Min. da Fazenda os seguintes fundamentos de veto:

“Com esta medida deforma-se tanto o conceito do lucro como o de faturamento/receita bruta, prejudicando todo o sistema de tributação presente na legislação. *Isto porque esses tributos não devem incidir sobre o valor agregado, como pretende o artigo, mas sim sobre os preços e valores recebidos.* Por fim, por determinação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, todas as propostas que incluam renúncias fiscais devem vir acompanhadas de estudo de impacto nas finanças públicas, bem como da respectiva previsão orçamentária.

As alterações propostas sugerem um aumento da complexidade do sistema tributário e, por conseguinte, não se coadunam ao princípio da simplicidade administrativa, que constitui uma das características internacionalmente aceitas para fundamentar um sistema de tributação.

Dessa forma, o art. 46 contraria o interesse público, uma vez que não cumpre os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.”

Merece nota o veto presidencial ao expor, com a colaboração do Ministro da Fazenda, que “as alterações propostas sugerem um aumento da complexidade do sistema tributário e, por conseguinte, não se coadunam ao princípio da simplicidade administrativa, que constitui uma das características internacionalmente aceitas para fundamentar um sistema de tributação”. Tais colocações se apresentam fora do contexto, sem compatibilidade com o que propunha o dispositivo vedado.

As normas vigentes, incluindo-se as emanadas pela Constituição Federal, já qualificam os *ingressos provisórios* como *hipóteses de não incidência*. O veto, por outro lado, manifesta a intenção de impor a tributação à revelia de *capacidade contributiva objetiva* do contribuinte, pilar irremovível do “sistema de tributação” de todos os países civilizados. A *praticabilidade tributária*, embora possa ser elemento importante para a *justiça fiscal* em um cenário de *tributação em massa*, não pode justificar, por si, o afastamento por completo de princípios elementares para essa mesma *justiça fiscal*, como é o caso da *capacidade contributiva*. Por essas e outras razões, os fundamentos do veto têm como potencialidade o enfraquecimento da confiança que deve acompanhar a relação Fisco-Contribuinte.

Pergunta-se: caso a Lei de Política Nacional de Turismo, inclusive a fim de cumprir com os seus elevados objetivos de “democratizar e propiciar o acesso ao turismo no País a todos os segmentos populacionais, contribuindo para a elevação do bem-estar geral”, viesse a minorar os encargos fiscais sobre os *ingressos provisórios* recebidos para repasse, estaria estabelecendo *norma tributária indutora*? Crê-se que não. Tratar-se-ia apenas de norma pedagógica, já que a *hipótese de não incidência tributária* preexistia à norma manejada pelo legislador. Prescindível, portanto.

5. Conclusões

O mote deste estudo foi a distinção entre “receitas tributáveis” e uma “hipótese de não incidência tributária”, tomando-se como referência a atividade de intermediação de serviços turísticos.

A delimitação doutrinária de Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁴ para “receita” foi confirmada pela análise realizada. A “receita” da *intermediação de serviços de turismo*, qual seja, “comissões”, “taxas” ou “agregação de valor”: (i) é uma entrada que se integra ao patrimônio da entidade como elemento novo e positivo, sem reservas, condição ou compromisso no passivo; (ii) modifica o patrimônio, incrementando-o; (iii) passa a pertencer à entidade com sentido de permanência; (iv) remunera a entidade, como benefício efetivamente resultante de suas atividades de agência de turismo; (v) é proveniente de patrimônio do fornecedor ou do consumidor do serviço de turismo, em contraprestação pela intermediação realizada; e (vi) é um sinal de capacidade contributiva da entidade.

Por outro lado, não se enquadrando como “receita” da agência de turismo (*entidade-canal*), os *ingressos provisórios*, recebidos para repasse aos fornecedores dos serviços intermediados, são qualificados como *hipóteses de não incidência tributária*. A delimitação de Mariz de Oliveira⁶⁵ também é confirmada pelo método negativo, quando se verifica que os *ingressos provisórios* em questão não preenchem *nenhum* dos requisitos apresentados pelo autor: (i) é um tipo de entrada, mas um ingresso que não se integra ao patrimônio da *entidade-canal*; (ii) ingressa na *entidade-canal* com o desdobramento imediato em um compromisso no passivo, referente ao dever de repasse aos fornecedores dos serviços de turismo intermediados; (iii) não incrementa ou mesmo modifica o patrimônio da *entidade-canal*; (iv) não pertence à *entidade-canal* com sentido de permanência, pois o seu recebimento está necessariamente relacionado com a saída para o repasse; (v) não remunera a *entidade-canal*; (vi) não é proveniente de patrimônio de terceiro como contraprestação do exercício das atividades próprias da *entidade-canal*, mas, sim, como contraprestação do exercício de atividade de terceiros, os quais são os verdadeiros titulares de tais valores (fornecedores dos serviços de turismo); e (vii) não exprime a capacidade contributiva da *entidade-canal*, mas de terceiros (fornecedores dos serviços de turismo).

A distinção entre “receitas” e “ingressos provisórios”, mesmo que por diferentes denominações, é tradicionalmente reconhecida pelo Direito Tributário, pelo Direito Societário, pela legislação que regulamenta a atividade de agência de turismo e, ainda, pela contabilidade. Há convergência em todas essas searas quanto

⁶⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2008. p. 102.

⁶⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2008. p. 102.

à *neutralidade* destes *ingressos provisórios*. No que se refere à contabilidade, cabe destaque à *força probatória* que lhe é inerente, dada a sua função informativa e a presunção de veracidade que lhe é assegurada. Embora a contabilidade não determine as consequências fiscais dos fatos que documenta, é importante meio de *prova* para a segregação da *receitas tributáveis* em relação a outros fatos quaisquer identificados como *hipóteses de não incidência tributária* (como é o caso dos *ingressos provisórios*).

Ademais, na análise de casos em que o contribuinte reclama a não incidência de tributos sobre *ingressos provisórios* recebidos para repasse a terceiros, a questão da *prova* quanto à efetiva *intermediação* tem se mostrado decisiva na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. No Recurso Especial 399.596/DF, em que foi Relator o Min. Castro Meira, o Tribunal, seguindo posição já adotada em casos análogos⁶⁶, decidiu que, "a exemplo do entendimento de ser ilegal a cobrança do ISS sobre os valores recebidos a título de gorjeta, é também ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, IRPJ, CSLL e Cofins sobre o valor cobrado como taxa de serviço, desde que repassado integralmente aos empregados"⁶⁷. Note-se que a questão probatória se mostrou determinante, tendo em vista restar consignado que, por ser procedimento previsto em lei (naquele caso, pela Consolidação das Leis do Trabalho) prescinde de prova o fato de que o ingresso da gorjeta se daria apenas de forma provisória, para repasse a terceiros. Havendo intermediação legalmente prescrita, concluiu-se que as gorjetas integram a remuneração do trabalhador e, portanto, não incrementam o patrimônio da empresa empregadora, razão pela qual esta não poderia ser tributada com base neste valores. No caso da intermediação de serviços de turismo, crê-se que raciocínio semelhante possa ser adotado, já que igualmente há lei que tutela o ingresso provisório de valores para repasse a terceiros.

Também sobre a não incidência de tributos sobre os *ingressos provisórios* de gorjetas, votou como relator o Min. Luiz Fux, ainda no Superior Tribunal de Justiça, que "as entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores, a serem repassadas a terceiros, e não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários."⁶⁸ Não se pode dizer que este assunto seria novidade perante o Supremo Tribunal Federal, ora composto pelo Min. Luiz Fux. Em 1988, no Recurso Extraordinário 112.040/RJ, tendo como relator o Min. Francisco Rezek, esta Corte decidiu que a gorjeta integra o patrimônio do funcionário, estando sujeita, portanto, ao IRPF devido por este funcionário e não ao ISS devido pela empresa contratante.

Em tempos de lamentável insegurança jurídica, esta possível tendência do Supremo Tribunal transmite o mesmo sentimento de segurança das estrelas e constelações que guiam o navegador em águas incertas. Afinal, se em última instância compete a este Tribunal obstar os excessos do poder de tributar, a busca por um *safe harbor* conduz aos *Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva* e da *Proibição ao Confisco* como instrumentos capazes de distinguir *hipóteses de não incidência tributária*, delimitando, de forma excludente, o conceito de *receita tributável*.

⁶⁶ Nesse sentido, vide REsp 107.143/MG.

⁶⁷ STJ, REsp 399.596/DF, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 2.3.2004, *DJ* de 5.5.2004.

⁶⁸ STJ, AgRg no Ag 1.235.274/PE, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6.4.2010, *DJe* de 22.4.2010. O caso trata do ISS.