



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10805.723347/2018-50
ACÓRDÃO	3101-003.893 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIAS DE VIAGENS E TURISMO.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiro, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos.

Os valores recebidos dos consumidores e repassados efetivamente aos fornecedores dos serviços prestados não configuram receita bruta da agência de turismo, independentemente do fato da agência emitir nota fiscal/fatura/boleto pelo valor integral do negócio, ou do consumidor contratar unicamente com a agência.

FRETAMENTO DE AERONAVE. BASE DE CÁLCULO. AFRETADOR. VALOR DO SERVIÇO.

Por conceito (expresso nos artigos 136 e seguintes do Código Brasileiro de Aeronáutica), no contrato de fretamento, o fretador, responsável pela aeronave coloca-a disposição do afretador para que este último possa decidir o momento da viagem e os locais de origem e destino. Desta feita, o serviço de transporte é feito por conta e ordem do afretador, que, acaso receba valores por este transporte, esta será a base de cálculo das contribuições.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa e Marcos Roberto da Silva. O Conselheiro Marcos

Roberto da Silva entende ainda que a apuração das contribuições sociais deveria ter se dado pelo regime da não-cumulatividade.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

MARCOS ROBERTO DA SILVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A, contra acórdão de lavra da 1ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, através do qual fora mantida a integralidade dos Autos de Infração do PIS e COFINS, lançados em desfavor da recorrente, em razão da fiscalização ter considerado que os valores repassados pela recorrente a terceiros em decorrência da venda de produtos e serviços turísticos – passagens, pacotes, cruzeiros, hospedagens, passeios, integram a sua receita bruta, caso em que devem ser incluídos nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, bem como as razões de impugnação do contribuinte, as quais, são as mesmas por ele sustentadas no recurso voluntário, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 193724 e seguintes):

Contratos de Venda de Passagens

- Relata que o contribuinte apresentou contratos e acordos comerciais celebrados com várias companhias aéreas (dentre outros, GOL, TAM, AIR FRANCE, KLM , ALITÁLIA, AMERICAN AIR LINES, ETIHAD AIRWAYS, SOUTH AFRICAN, TURKISH, TAP, TRIP, AZUL) para fretamento de aeronaves e a venda de passagens por agências de viagens e turismo.
- Nesses contratos, se percebem o estabelecimento de uma relação comercial entre os fornecedores e a fiscalizada, e não entre os fornecedores e os clientes finais, e também tratamento diferenciado por parte das companhias aéreas.

Portanto, agindo em seu nome, a fiscalizada arca com os riscos da comercialização dessas passagens aéreas.

- Das cláusulas do "Instrumento particular de contrato de fretamento de aeronave" celebrado com diversas companhias aéreas, comprova-se tratamento diferenciado por parte da cia aérea nas tarifas de bilhetes aéreos emitidas para pacotes turísticos, e que nos casos de fretamento de aeronaves, o sujeito passivo - a operadora de turismo - contrata a companhia aérea, se responsabiliza pelo pagamento dos valores acordados, pela apresentação dos passageiros na hora e da forma contratada, não havendo qualquer ligação da companhia aérea com o passageiro.

Contratos com Hotéis

- Informa que, dos contratos e acordos comerciais celebrados com hotéis, se percebe o estabelecimento de uma relação comercial entre os fornecedores e a fiscalizada, e não entre os fornecedores e os clientes finais. Portanto, agindo em seu nome, a fiscalizada arca com os riscos da comercialização dessas hospedagens.

- Algumas particularidades que aparecem nos documentos apresentados: (a) o pagamento ao hotel é sempre efetuado pela CVC e/ou; (b) contém cláusula de pagamento de multa por cancelamento em caso de "no-show" (no-show é termo de origem inglesa que significa "não compareceu", usado no ramo da hotelaria para o hóspede que, com reserva confirmada, não efetuou o cancelamento no prazo estipulado).

Pagamento aos fornecedores antecipadamente

- A Fiscalização ressalta que a intermediação é a atividade consistente em aproximar duas ou mais pessoas que desejam negociar, mediante remuneração conhecida como comissão/corretagem. Na intermediação a obrigação da prestação do serviço não recai sobre a agência de turismo - a agência de turismo não age em nome próprio.

- Se no entanto a agência de turismo atuar na qualidade de fornecedora de serviços, destaca que o vínculo do cliente se dará com a agência de turismo, de forma que o cliente não se relaciona diretamente com o fornecedor destes serviços. Não se estabelece, portanto, nenhum vínculo contratual entre fornecedor e cliente.

- Em análise por amostragem dos contratos com os fornecedores, a Fiscalização constata que a fiscalizada atuou como fornecedora de serviços e não como intermediária de serviços, visto que ela efetuou quase a totalidade dos pagamentos aos fornecedores antes mesmo de ter recebido integralmente os valores de seus clientes, ou seja, agindo em seu nome e por sua conta e risco (o que caracteriza fornecimento de serviços).

- A Fiscalização intimou a fiscalizada a informar a forma de contabilização dos lançamentos de venda de passagens, estadias em hotéis e pacotes turísticos, vendidos em lojas próprias e franqueadas e pagos por boleto ou cartão de crédito. Em resposta, foi informado que os clientes pagam à CVC e esta paga aos seus fornecedores, não havendo o pagamento diretamente aos fornecedores. Destaca-se que esse fato é mais uma indicação de que a CVC faz fornecimento de serviços de turismo e não de intermediação de serviços.
- A seguir apresenta exemplos de lançamentos contábeis, mostrando que os pagamentos dos clientes são registrados como débito em conta do Banco, e os pagamentos aos fornecedores são registrados como crédito em conta de Banco.

Site Oficial CVC - Os Serviços e a História da CVC

- Em consulta ao site oficial da CVC Brasil Operadora e Agência de Viagens, a Fiscalização conclui que a CVC não é uma mera agência de turismo, mas sim a maior operadora de turismo da América Latina.
- Constata-se informações de que atuou em seu nome e não como intermediária: (a) em 1989 noticiou que comprou (para revenda) 100 mil passagens aéreas da Vasp, (b) eventos musicais (em 2011, “Emoções na Terra Santa com Roberto Carlos”; a partir de 2012, contrato exclusivo com o “Rock in Rio” de venda de pacotes de viagens), (c) em julho de 2013, ofereceu câmbio a R\$ 1,99 nas vendas de pacotes ao exterior, assumindo um risco com a variação cambial perante seus fornecedores, (d) o grande volume de fretamento de aviões e navios efetuados ao longo do período.

Infrações Apuradas

- No curso do procedimento fiscal, constatou-se que em todo o ano calendário de 2014 a fiscalizada procedeu a vendas de produtos e serviços turísticos, através de lojas "próprias", franqueadas ou terceirizadas, com a emissão de recibos contendo os valores totais dos serviços contratados pelo cliente/passageiro na data da "reserva".
- No caso, a "Receita Bruta de Vendas de Produtos e Serviços" da operadora de turismo CVC apurada com base nos contratos de vendas de serviços de turismo, e escriturada na conta contábil “113010990 - TRANSITÓRIA DE CONTAS A RECEBER DO INTEGRADOR CONT”, não foi integralmente incluída nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.
- As infrações apuradas acarretaram o lançamento de multa de ofício de 75 %, consoante o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

II - DA IMPUGNAÇÃO

[...]

- Informa que Requerente é empresa brasileira que se dedica à prestação do serviço de intermediação de viagens e excursões, individuais ou coletivas, compreendendo a organização e a contratação de programas, roteiros e

itinerários no Brasil e no exterior. Na condição de intermediadora de serviços turísticos, está sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Serviços (“ISS”) e a sua atividade está prevista no item 9 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003.

- Também está sujeita ao regime cumulativo de PIS/COFINS, regulado pela Lei nº 9.718, de 27.11.1998.

AS NULIDADES DA AUTUAÇÃO

Preliminarmente aduz que há graves nulidades na presente autuação, e que devem levar ao imediato cancelamento da cobrança de PIS/COFINS.

1. Erro na apuração das contribuições devidas

- Ao lavrar a autuação, a Fiscalização simplesmente calculou 3,65% sobre a totalidade dos valores recebidos dos clientes e repassados a terceiros.
- Sustenta que em razão do desenquadramento da atividade da Requerente como agência de turismo, afirmando que esta realizaria a prestação de serviços turísticos diretamente, em seu próprio nome, a Fiscalização deveria ter desenquadrado as receitas da Requerente do regime cumulativo e procedido ao recálculo das receitas no regime não-cumulativo, com a consequente apuração dos créditos da não-cumulatividade devidos nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

2. A utilização de presunções para a lavratura dos Autos de Infração

- Alega que a Fiscalização se valeu de presunções para a lavratura dos autos de infração, se utilizando de amostra ínfima dos contratos para justificar o seu entendimento.
- Na prática, a Fiscalização, ao se utilizar de universo ínfimo para embasar as suas conclusões, tanto no que tange à análise dos contratos como das vendas parceladas, promoveu verdadeira inversão do ônus da prova, transferindo-o deliberadamente para a Requerente, em arrepio à Constituição Federal de 1988 e aos princípios que norteiam o Processo Administrativo Federal.
- Por essa razão, resta claro que os Autos de Infração são nulos e merecem ser cancelados, haja vista a impossibilidade de se permitir que subsista lançamento fiscal consubstanciado em premissas dúbias, imprecisas e que indevidamente visam a transferir o ônus da prova para a Requerente.

MÉRITO: A CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE COMO INTERMEDIADORA E APROXIMADORA DE SERVIÇOS TURÍSTICOS.

1. A atividade de intermediação segundo a Lei Geral do Turismo

- Discorre sobre a natureza e extensão do serviço de intermediação realizado com base no artigo 27 da Lei nº 11.771, de 2008 (Lei Geral do Turismo), concluindo que a própria legislação indica que a atividade realizada pela Requerente – que compreende a oferta, reserva e venda - é caracterizada como atividade de

intermediação realizada por agência de viagem. Destaca que a legislação citada indica expressamente as formas de remuneração das Agências de Turismo.

- Cita a Lei nº 12.974, de 15.5.2014, editada para regulamentar as atividades do setor, e que estabeleceu dois diferentes tipos de agências de turismo: (i) Agência de Viagens, que realiza tão somente a venda comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos; e (ii) Agência de Viagens e Turismo, que, por sua vez, além de realizar a venda comissionada ou a intermediação na comercialização de serviços turísticos, realiza de forma privativa o assessoramento, planejamento e organização das atividades relacionadas às viagens e/ou a organização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens (inclusive educacionais ou culturais) e intermediação remunerada na sua execução e comercialização.

- No caso, a Agência de Viagens e Turismo pode denominar-se “Operadora Turística”. A Operadora Turística se diferencia da simples “agência” ao negociar e contratar com os fornecedores os serviços turísticos, realizando a disponibilização de tais serviços por intermédio de agências filiais ou terceirizadas.

- Sustenta que a Requerente se caracteriza como Agência de Viagens e Turismo/Operadora Turística, o que não significa que tal empresa oferece os serviços turísticos diretamente aos clientes/passageiros. Pelo contrário, as Agências de Viagens e Turismo/Operadoras Turísticas, na esmagadora maioria de suas operações, realizam a intermediação entre os fornecedores e passageiros, ainda que ofereça os serviços turísticos, individuais ou em pacotes turísticos, por meio de outras Agências.

2. As especificidades das atividades da Requerente.

- Informa que dentro de sua estrutura de negócios, a Requerente atua por intermédio de agências filiais (“lojas filiais”) ou agências terceirizadas (“lojas terceirizadas”), com as quais firmou Contratos de Franquia Empresarial, responsáveis pelo oferecimento dos serviços turísticos por ela intermediados.

- Assim, os clientes da Requerente têm basicamente duas opções para a aquisição dos serviços turísticos por ela intermediados (i) adquiri-los diretamente em seu site eletrônico (e-commerce) ou (ii) adquiri-los presencialmente em uma loja física, filial ou terceirizada.

- Destaca que, além dos contratos e documentos juntados aos autos, possui documentação adicional relativa à intermediação/aproximação de passagens aéreas, tais como dados completos dos bilhetes emitidos pelas companhias aéreas em nome do passageiro, faturas emitidas pelas companhias aéreas onde constam a relação individualizada dos bilhetes aéreos, NF de intermediação e os contratos individualizados de intermediação entre os clientes e CVC. Portanto, caso necessário, requer a conversão do julgamento em diligência a fim de que novos esclarecimentos quanto à documentação possam ser trazidos aos autos.

- Alega que a atividade prestada pela Requerente não difere em nada daquela prestada por uma pequena agência de viagem. A única diferença é que a Requerente é uma agência de viagens e turismo que realiza a organização dos serviços e os oferece em grandes volumes, mas não há qualquer compra de passagens ou diárias para composição de estoque da Requerente e posterior revenda, e sim a mera e pura intermediação/aproximação na comercialização dos serviços turísticos, conforme autorizado pelos efetivos prestadores dos serviços de transporte aéreo e pelos hotéis, de acordo com os preços pré-determinados.

3. As equivocadas e inverídicas premissas fáticas adotadas pela D. Fiscalização Federal para descaracterização da atividade da Requerente.

- Passa, a seguir, a contrapor as premissas adotadas pela Fiscalização.

(1) Portal do Fornecedor :Ressalta que a Requerente não possui qualquer ingerência nas condições e extensão dos serviços a serem prestados pelos fornecedores, de forma que o Portal do Fornecedor consiste em um verdadeiro mecanismo/ferramenta por meio da qual a Requerente consegue concretizar a sua atividade de aproximação entre os fornecedores e os turistas.

- Destaca que os fornecedores prestam os serviços em seu nome próprio e por sua conta e risco, tendo a Requerente como um parceiro comercial que lhe permite angariar novos clientes.

(2 e 3) Contratos de Venda de Passagens e Contratos de Fretamento

- Informa que os contratos/acordos firmados para a intermediação na comercialização de passagens aéreas regulares garantem à Requerente o direito de acessar os sistemas eletrônicos das companhias aéreas, e, assim, verificar a disponibilidade de assentos e preços a serem praticados – fornecidos de forma dinâmica pelos próprios sistemas dos prestadores do serviço de transporte aéreo – para fins da intermediação/aproximação da comercialização do serviço de transporte aéreo prestado pelas companhias de acordo com as condições, disponibilidade e preços por ela determinados.

- Quanto aos vôos fretados, informa que muito embora possam ser encontradas nos contratos de intermediação expressões que indicam a compra e venda de passagens aéreas, na prática a Requerente, de forma sistêmica, apresenta ao cliente as opções disponíveis junto às companhias aéreas, realiza a reserva e a intermediação na venda destes bilhetes no exato momento em que o cliente acessa o sistema (na loja ou no site) para consulta, ou seja, não existe qualquer estoque em poder da Requerente, e não se verifica a prestação direta do serviço de transporte aéreo pela Requerente.

(4) Contratos com Hotéis

- Alega que a atividade de intermediação realizada pela Requerente se dá mediante o acesso de sistemas informatizados disponibilizados pelos próprios hotéis ou mediante imputação de disponibilidade/preço pelos fornecedores nos

próprios sistemas da Requerente, nos quais são indicados os preços e disponibilidades no exato momento do acesso e sobre os quais a Requerente não tem qualquer gestão. Inexiste, portanto, qualquer estoque em poder da Requerente ou compra antecipada de quartos.

- Registra que o repasse dos valores aos hotéis ocorre sempre posteriormente à sua efetiva comercialização aos turistas, o que demonstra a total vinculação entre turista e prestador e a natureza de intermediação da atividade prestada pela Requerente.

(5) Pagamento aos Fornecedores Antecipadamente

- Aduz que eventuais repasses antecipados no tempo não fazem com que esses valores tenham sua natureza jurídica alterada, passando de receitas de terceiros (de titularidade dos fornecedores dos serviços turísticos) para receitas da própria Requerente.

- Esclarece que a Requerente é plenamente hábil, em certas ocasiões, a antecipar os repasses aos fornecedores, diante da absoluta necessidade em atender os clientes no tempo, modo e lugar desejados. O fato de que a maior parte dos pacotes e serviços turísticos são intermediados e pagos pelos turistas em várias parcelas fornece justamente um fluxo de caixa constante para que a Requerente possa realizar repasses aos fornecedores sem ainda ter recebido integralmente os valores dos turistas.

(6) Registros Contábeis dos pagamentos

- Cita que a Fiscalização argumenta que os clientes pagariam à Requerente os valores contratados e esta, por sua vez, realizaria o pagamento aos seus fornecedores, sendo os pagamentos dos clientes registrados como débito em conta de Banco e os pagamentos aos fornecedores registrados como crédito em conta de Banco.

- Destaca que evidenciou a forma de contabilização por meio de diversos exemplos juntados aos autos às fls. 671/675, indicando que os valores dos repasses aos terceiros não transitam pelo resultado, sendo contabilizados como “Recurso em Trânsito de Terceiros”. Caso se entenda necessário confirmar esse ponto, a Requerente requer, então, a conversão do presente julgamento em diligência.

(7) Declarações das Companhias Aéreas e Hotéis

- Menciona que a Fiscalização acusa a Requerente de ter influenciado e manipulado os seus fornecedores a assinarem declarações atestando que essa seria apenas intermediadora de serviços turísticos. Suscita que não haveria argumentos mais plausíveis para a Fiscalização ao desconsiderar o próprio reconhecimento de terceiros de que a Requerente é sim mera intermediadora/aproximadora, de modo que coube à Fiscalização tentar desconstruir as declarações inventando qualquer estória maliciosa.

(8) CVC na Internet

- Ressalta que o fato de a Requerente ser “Operadora” em nada impacta a sua natureza jurídica. Como mencionado, a agência de viagens e turismo pode se chamar de Operadora Turística, nos termos do § 2º do artigo 5º da Lei nº 12.974/2014. Para todos os fins, porém, a Operadora continua sendo agência e presta atividade de aproximação.
- E o fato de a Requerente conseguir negociar com a sua extensa rede de fornecedores de serviços turísticos preços melhores em nada altera a natureza jurídica da sua atividade de intermediação/aproximação.

(9) Intermediadora/Aproximadora de Serviços Turísticos

- Esclarece que tanto Requerente quanto as suas agências filiais ou terceirizadas são juridicamente caracterizáveis como agências de viagens e, como tal, desenvolvem a atividade econômica de intermediação de serviços turísticos, sendo incorreto o entendimento de que apenas a agência filial ou terceirizada prestaria serviço de intermediação e que a Requerente efetivamente prestaria os serviços turísticos.
- Destaca que o fato dos turistas não serem partes ou anuentes dos contratos firmados com os fornecedores não implica inexistência de relação jurídica entre fornecedores e turistas. Quem consome os serviços de hotelaria e de transporte aéreo prestados pelos fornecedores não é a Requerente, mas sim os turistas.

A NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE OS VALORES REPASSADOS A TERCEIROS

- Apresenta jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, no sentido de que, tratando-se de atividade de intermediação de serviços turísticos, é incabível a tributação sobre os valores recebidos e repassados a terceiros.
- Cita caso das agências de publicidade e propaganda, em que a jurisprudência vem admitindo a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS dos valores por elas repassados aos veículos de divulgação. A mesma lógica deveria igualmente ser aplicada ao caso presente.
- De forma semelhante, cita entendimento da jurisprudência para o caso de empresas agenciadoras de mão-de-obra e operadoras de plano de saúde.

A VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

- Alega que a presente autuação, ao tributar valores que são repassados a terceiros (receita de terceiros), acaba por destruir o próprio patrimônio da Requerente, em clara afronta aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco (art. 150, inc. IV, da Constituição Federal).

A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA

- Cita Parecer MF/SRF/COSIT nº 28, de 2.4.1998, e argumenta que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas, trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas.
- Cita jurisprudência do CARF, no sentido da ilegalidade da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

A REALIZAÇÃO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

- Requer, com vistas a demonstrar o funcionamento de suas operações e a sua natureza jurídica de intermediadora/aproximadora, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, e artigo 38 da Lei nº 9.784/1999, a conversão do presente processo em diligência para que todos os documentos e informações relativos às operações desenvolvidas pela Requerente sejam apresentados e devidamente analisados.
- Apresenta os seguintes quesitos, protestando pela apresentação de quesitos suplementares no decorrer da perícia, ante as questões que dela poderão advir:
 1. Descrever o Sr. Perito, em detalhes, o funcionamento e dinâmica do Portal do Fornecedor da Requerente, bem como o acesso aos portais/sistemas/websites dos demais fornecedores;
 2. Determinar o Sr. Perito se a Requerente possui ingerência sobre os preços, disponibilidade e volume de serviços ofertados por seus fornecedores;
 3. Relacionar e analisar o Sr. Perito todos os documentos que tratem da atividade da Autora relativos ao ano de 2014, tais como contratos firmados com fornecedores e turistas, comprovantes de pagamento, recibos, comunicações formais e informais, NF emitidas pelos fornecedores e contra os turistas, declarações dos fornecedores, etc.;
 4. Verificar o Sr. Perito os registros contábeis que foram realizados pela Requerente, indicando se os valores objeto de repasses foram contabilizados como receitas de terceiros;
 5. Calcular o Sr. Perito o percentual do total das atividades desenvolvidas pela Autora relativo às operações de fretamento (aéreo, marítimo e terrestre).

Em adição aos seus argumentos de recurso, junta ao recurso voluntário pareceres dos Professores Fábio Ulhoa Coelho e Marco Aurélio Greco, os quais confirmam a natureza de intermediação dos serviços prestados pela Recorrente e faz alusão ao acórdão n. 3401-006.207, de 22.5.2019, através do qual foi confirmado que a Recorrente presta apenas serviço de intermediação e cancelada integralmente autuação de PIS/COFINS idêntica à presente.

De igual forma também aponta capítulo específico no qual repisa os argumentos constantes no v. acórdão recorrido, em específico o seguinte: Os contratos firmados com a CVC evidenciarão a inexistência de relação jurídica entre fornecedores e clientes.

É o relatório.

VOTO

LUCIANA FERREIRA BRAGA, Conselheira Relatora.

Tempestivo o recurso, dele conheço. Passo as preliminares.

1) Preliminar de Nulidade por Erro na apuração das contribuições devidas.

Quanto a este tópico a alegação recursal é no sentido de que houve claro erro na apuração do PIS/COFINS, uma vez que, “se a D. Fiscalização Federal desenquadrò a Recorrente como agência de turismo por concluir que ela seria fornecedora direta dos serviços turísticos, então a Recorrente não mais estaria sujeita à sistemática cumulativa em relação a 99% das suas receitas”, mas sim ao regime não- cumulativo de tais contribuições, de modo que, deveria ter efetuado toda a apuração do lançamento, considerando os créditos devidos, uma vez que não mais estaria enquadrada na regra de exceção do inciso XXIV do artigo 10º da Lei nº 10.833/2003, que, afinal, enquadra no regime cumulativo as “receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo”.

Em que pesem suas alegações, não vejo com as acatar.

De fato ao analisar o TVF, não entendo que a fiscalização tenha alterado a natureza jurídica da recorrente, de agência de viagens, para qualquer outro tipo de estabelecimento relacionado a área turística, apontando que a mesma prestasse serviços de outra natureza que não fossem receitas decorrentes da prestação das receitas das agências de viagem.

Tão somente entendeu que determinada parte da receita por ela repassada a terceiros, deveria ser considerada como sua própria, já que uma agência pode prestar seus serviços, tanto na forma de intermediação, quanto de forma direta. Não houve qualquer reclassificação da natureza das receitas, que justificasse a sua tributação na sistemática cumulativa das contribuições.

Portanto, não acolho a preliminar.

2) Preliminar de Nulidade pelo uso da Presunção no Lançamento

A recorrente sustenta que, ao efetuar o lançamento, o ilustre fiscal valeu-se de pequena amostragem de provas, quando analisou pouquíssimos dos contratos apresentados,

sendo que, naqueles que foram analisados, o mesmo não se debruçou com a devida profundidade em suas cláusulas e que as condições que constavam em tais documentos foram simplesmente entendidas como existentes em todos os demais contratos apresentados, o que não se justifica na medida em que cada atividade de intermediação praticada pela recorrente possui suas peculiaridades.

Arremata seus argumentos no sentido de que, utilizando-se o fiscal de amostragem ínfima, o mesmo acabou por efetuar o lançamento com base em presunções.

Antes de mais nada, ao analisar a impugnação e o próprio recurso voluntário, verifico que a recorrente não trouxe apontamentos específicos, em relação a quais seriam os demais contratos que, em seu entendimento, apresentariam divergências quanto aos elementos considerados para justificar o lançamento, sobretudo considerando que o fiscal analisou os contratos que foram apresentados pela recorrente, tanto que, ao realizar o seu pedido de realização de diligência afirma que irá apresentar novos documentos a demonstrar tais especificidades.

Ora, a recorrente bem poderia ter juntado aos autos do presente processo tais contratos que entendia como divergentes daqueles analisados pelo fiscal, o que não levou a efeito, não havendo que se falar, portanto que o lançamento fora efetuado com base em presunções.

Ao contrário, quando se analisa o TVF resta claro que o fiscal não fez apenas uma repetição de entendimentos de um contrato para outras situações não abarcadas por tais contratos, para chegar as suas conclusões. Além disso, o mesmo analisou outros elementos, a exemplo dos próprios registros contábeis, propaganda veiculada pela recorrente, os quais, em seu entendimento, demonstravam juntamente com os contratos que a recorrente comercializava diárias de hotéis, passagens aéreas, pacotes e excursões em seu nome próprio, e não através da intermediação.

Por tais motivos, rejeito tal preliminar.

3) Mérito

Conforme já apontado, a celeuma do presente caso se resume na definição de serem ou não os valores repassados pela recorrente a terceiros, a título de pagamentos efetuados a companhias aéreas, estabelecimentos hoteleiros, dentre outros, receita própria da recorrente.

Antes de mais nada, cumpre-nos asseverar que, conforme a legislação aplicável ao presente caso, as agências de turismo podem exercer dois tipos de atividade: de intermediação ou de fornecimento direto dos produtos turísticos aos consumidores final, conforme se depreende da leitura do artigo 27 da Lei Nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 (Lei Geral do Turismo), a seguir:

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

§ 1º São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.

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

§ 3º As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:

Portanto, resta claro que a agência de turismo pode agir de duas formas distintas, a saber, como intermediadora e como fornecedora direta dos serviços.

Passo a analisar as razões pelas quais a fiscalização entendeu que os valores repassados pela recorrente a terceiros, foram considerados como sua própria receita.

No que se refere aos contratos com as companhias aéreas, a fiscalização, ao analisá-los, assim fez constar no TVF:

**D.2.a) CONTRATOS DE VENDA DE PASSAGENS
GOL (CONTRATO DE VENDA DE PASSAGENS POR AGÊNCIAS DE VIAGEM E
TURISMO)**

[...]

1.1 [...] Em caso de sub-contratação pela AGÊNCIA, será a mesma solidariamente responsável com as partes sub-contratadas (AGÊNCIA de viagens ou outras), responsabilizando-se especialmente pela sua coordenação e gerenciamento, nos termos e obrigações aqui contraídas, respondendo perante a VRG como única e exclusiva parte pelo aqui acordado.

[...]

2. DAS OBRIGAÇÕES DE PAGAMENTO

2.1 As Partes acordam que é fundamental sob este Contrato que a AGÊNCIA mantenha-se adimplente durante todo o prazo deste Contrato.

2.1.1 A inadimplência da AGÊNCIA a partir do quinto dia útil após o vencimento de uma fatura pendente ensejará à VRG a suspensão e o bloqueio imediato do acesso ao Sistema, sem qualquer notificação prévia, do crédito da AGÊNCIA.

2.1.2 A AGÊNCIA deverá comunicar por escrito à VRG da regularização de fatura pendente. A VRG poderá, à sua escolha e de acordo com suas políticas internas, restabelecer o crédito da AGÊNCIA, total ou parcialmente, após 15 (quinze) dias do recebimento dessa comunicação.

2.2 A VRG, a cada 10 (dez) dias, disponibilizará em seu site, cujo acesso é garantido à AGÊNCIA mediante senha, relatório dos valores devidos pela AGÊNCIA à VRG (fatura), referente aos bilhetes de passagem aérea vendidos no período e pagas em dinheiro pelo usuário. Tal prazo pode ser dilatado ou reduzido a critério exclusivo da VRG, devendo comunicar a AGÊNCIA quando alterar esse prazo. Os valores devidos serão pagos pela AGÊNCIA à VRG mediante boleto bancário enviado a cada decêndio, com vencimento em 13 (treze) dias contados da data de fechamento do decêndio.

2.2.1 A VRG disponibilizará para a AGÊNCIA a venda de bilhetes aéreos com o recebimento da taxa DU diretamente do passageiro nas vendas à vista, e creditará em fatura o valor da DU recebida através de cartão de crédito pago pelo passageiro à VRG, como também a possibilidade de compra de bilhete de passagem aérea pela 'tarifa net', desde que a venda do bilhete ao cliente seja sempre feita concomitantemente com a venda de hospedagem, formando os chamados pacotes turísticos. [...]

2.2.2 O atraso no pagamento de qualquer valor devido sob este Contrato acrescerá a tal valor, a partir da data do vencimento, multa de 2% (dois por cento), juros de mora de 1% (um por cento) ao mês e correção monetária calculada pela variação do índice Geral de Preços de Mercado - IGPM, além de honorários advocatícios decorrentes de eventuais medidas para cobrança judicial ou extrajudicial. A VRG poderá, ainda, comunicar ao COPET/SNEA (Comissão Permanente de Turismo do Sindicato Nacional das Empresas Aeroaviárias) a inadimplência da AGÊNCIA ou poderá tomar qualquer outra medida similar aplicável no momento do inadimplemento.

2.2.3 A VRG se compromete a creditar à AGÊNCIA no prazo máximo de 30 (trinta dias) a contar da data de solicitação de reembolsos de créditos parciais ou integrais referentes ao cancelamento de localizadores de passageiros que venham a desistir da viagem.

2.3. As tarifas praticadas, os horários e itinerários dos voos, os prazos e forma de pagamento pelas passagens, os prazos de faturamento e liquidação dos débitos entre a VRG e a AGÊNCIA ou entre a VRG e qualquer outra AGÊNCIA, são parte integrante da política comercial da VRG e poderão ser alterados, unilateralmente pela VRG de acordo com as nuances do mercado.

TAM (ACORDO COMERCIAL PARA CONDIÇÃO DE OPERADORA ACCOUNT NUMBER 141076)

[...]

A AGÊNCIA deseja comprar bilhetes de passagens aéreas da TAM em condições especiais de operadora.

[...]

1.1 - Este acordo tem por objetivo oferecer condições comerciais especiais, respeitadas as normas estabelecidas pela Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), para que a AGÊNCIA possa oferecer aos seus clientes pacotes turísticos. Dentro das condições estabelecidas, temos valores líquidos (net/net) aplicados de acordo com as regras informadas neste instrumento.

[...]

2.3. Os bilhetes emitidos sem as especificações aqui estabelecidas não farão parte deste acordo, assim sendo, não serão contemplados com as condições acordadas no ANEXO, devendo ser pagos para a TAM como uma compra normal.

2.4. A TAM poderá solicitar a qualquer tempo a AGÊNCIA comprovante que certifique que o bilhete aéreo foi parte integrante de um pacote turístico, por exigência da ANAC ou por auditoria interna da TAM.

AIR FRANCE, KLM E ALITÁLIA (ACORDO DE INCENTIVO DE AGÊNCIA)

Artigo 1 - Programa de Incentivo

Durante a vigência deste acordo, a Agência (assim como suas filiais) promoverá as Transportadoras como transportadoras preferenciais junto aos clientes da Agência.

Todas as regras e tarifas das transportadoras e todos os termos e condições da nomeação da Agência para vender passagens de cada Transportadora deverão se aplicar a todas as passagens emitidas pela Agência (e afiliadas da Agência). Não é permitido à Agência (assim como às suas filiais): a) fazer acordos financeiros, de reserva ou emissão com qualquer outra Agência de Viagens, e/ou, b) direta ou indiretamente transferir atividade de reserva ou emissão para ou de outra Agência de Viagens, se tais acordos aumentarem a performance da Agência ou de suas filiais, tal como medida nos termos deste Acordo.

Anexo B: Condições do Acordo

[...]

Artigo 6 - Obrigações da Agência

[...]

Acordo Comercial com Agência Online:

A Agência reconhece que na qualidade de agência associada à IATA, ela é inteiramente responsável pelos bilhetes emitidos sob seu office id e/ou PCC.

AMERICAN AIRLINES (AD-HOC MEMORANDUM OF UNDERSTANDING)

[...]

3 A contratante deve emitir os bilhetes em estoque American Airlines (001) e efetuar o pagamento através do Bank Settlement Plan (BSP) ou diretamente na American Airlines.

SOUTH AFRICAN (ACORDO COMERCIAL)

[...]

1. Pelo presente acordo a CVC Brasil Operadora e Agência de Viagens S.A., através da emissão dos bilhetes e efetiva utilização pelo cliente dos serviços de transporte aéreo prestados pela SAA, terá direito aos seguintes incentivos especiais conforme discriminado abaixo:

> Incentivo:

- África do Sul e demais destinos na África: 3% (três por cento) - Tour Code NS3.
- Destinos no Oriente Médio: 4% (quatro por cento) - Tour Code NS.
- Destinos na Ásia e Austrália: 4% (quatro por cento) - Tour Code NS.

[...]

8. Em contrapartida à concessão das condições especiais deste contrato, a Operadora se compromete em atingir uma meta de vendas (bilhetes voados) de USD 2.500.000,00, em emissões de bilhetes aéreos SAA no período entre 01 de Abril de 2013 a 31 de Março de 2014.

TAP (ACORDO COMERCIAL)

[...]

9. A TAP disponibilizará as tarifas negociadas de Operação e respectiva regulamentação nos sistemas tarifários e de reservas indicados neste Acordo, as quais servirão única e exclusivamente para a composição do pacote combinado aéreo e parte terrestre.

Em suma, com relação a tais contratos, o fiscal entendeu que todas as partes supra transcritas comprovam a inexistência da efetiva relação de intermediação em razão de que, não existem, em tais contratos, qualquer relação das companhias aéreas com os consumidores finais, que os contratos garantem condições diferenciadas à recorrente para aquisição de bilhetes aéreos, que é a recorrente quem arca com todos os riscos de comercialização das passagens aéreas junto aos consumidores finais, além de possuir a obrigação de pagamento pelos bilhetes emitidos.

No que se refere aos contratos de fretamento, assim fez constar:

D.2.b) CONTRATOS DE FRETAMENTO

TAM - Fretamento

O “Instrumento particular de contrato de fretamento de aeronave” celebrado entre a pessoa jurídica fiscalizada e a Cia Aérea TAM, contem condições comerciais especiais para vendas de bilhetes aéreos na condição de parte integrante de pacotes turísticos.

O “5º Termo aditivo ao Instrumento particular de contrato de fretamento de aeronaves” assinado em 18/11/2013, em seu item V, estende a validade de 02/01/2014 a 01/01/2015.

As cláusulas do “Instrumento particular de contrato de fretamento de aeronave”, celebrado com a TAM, a seguir transcritas, comprovam tratamento diferenciado por parte da cia aérea, nas tarifas de bilhetes aéreos emitidas para pacotes turísticos:

1.2. A CVC se compromete a dar preferência na contratação de aeronaves da TAM, que por sua instância se compromete a disponibilizar o número mínimo de voos preestabelecidos por ambas as partes conforme cláusula 2.2 e seguintes, em Condições Específicas de preço.

1.3. Na eventualidade da TAM não conseguir atender a demanda necessária pela intermediação promovida pela CVC e, também não chegarem às partes a um preço razoavelmente admitido ou este for alterado pela TAM nos termos do presente instrumento, estará a CVC desobrigada a respeitar a preferência estabelecida na cláusula 1.2 supra, circunstância que deverá ser sempre precedida de comunicação escrita entre as partes, para os seus devidos e regulares efeitos.

1.3.1. A preferência na contratação não será observada também na hipótese da CVC obter no mercado preço e horário mais conveniente do que o oferecido pela TAM para a realização do objeto do presente instrumento.

[...]

2.2. A CVC disponibilizará durante todo o período contratual, no mínimo 20 voos por semana, para o período de baixa temporada e, de no mínimo 80 voos por semana, para o período de alta temporada, conforme descritos no Anexo II.

[...]

3.3. No valor de cada frete já está incluído o serviço de bordo fornecido pela TAM, não fazendo parte do preço acordado as taxas de embarque dos passageiros, que deverão ser cobradas pela CVC e imediatamente repassadas à TAM.

[...]

3.4. Caso a CVC deixe de efetuar os pagamentos avançados nas datas de seus respectivos vencimentos, sobre o valor devido incidirão juros moratórios de 01% ao mês e multa moratória de 10%, sem prejuízo da correção monetária do débito de acordo com a variação do IGP-M da FGV, e dos honorários advocatícios de 20% calculados sobre o total do débito, devidos na hipótese de cobrança amigável ou judicial.

[...]

4.2. Todos os passageiros deverão, obrigatoriamente, ser indicados pela CVC, bem como estar identificados na listagem mencionada na cláusula 4.1. supra, sendo expressamente vedada a comercialização de passagens e/ou o transporte de passageiros não vinculados à CVC.

4.3. A CVC deverá prestar aos seus clientes todas as informações sobre o transporte aéreo contratado com a TAM, inclusive, mas sem se limitar, as que seguem abaixo:

[...]

GOL - Fretamento

Os “Contratos de Fretamento de Aeronave”(códigos SAOSS084-2014 e SAOSS105-2014), celebrados entre a pessoa jurídica fiscalizada na qualidade de "afretador" e VRG Linhas Aéreas S.A. - (GOL), no qual são acordadas condições gerais de fretamentos de aeronaves operadas pela VRG. No contrato constam regras gerais do fretamento.

As cláusulas dos contratos acima, comprovam que nos casos de fretamento de aeronaves, o sujeito passivo - **a operadora de turismo - contrata a companhia aérea, se responsabiliza pelo pagamento dos valores acordados**, pela apresentação dos passageiros na hora e da forma contratada, **não havendo qualquer ligação da companhia aérea com o passageiro**, conforme transcrevemos a seguir:

1.1. O Objeto deste Contrato é o fretamento de aeronave operada pela VRG ao AFRETADOR para transporte aéreo nos trechos e datas e sob as condições específicas descritas no ANEXO A parte integrante deste Contrato ("Contrato").

1.2. O presente Contrato não tem e não gera qualquer vinculação a eventuais pacotes ou serviços terrestres ou marítimos porventura comercializados pelo AFRETADOR.

[...]

3.4. Ao preço de cada voo será acrescido os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o Fretamento, de acordo com a legislação vigente no dia da emissão da nota fiscal pela VRG, os quais deverão ser integralmente pagos pelo AFRETADOR.

[...]

4.3. O AFRETADOR arcará com o pagamento do valor integral de cada voo fretado ainda que não compareçam todos os passageiros na data, horário ou local previsto.

4.4. É de responsabilidade do AFRETADOR cumprir e fazer com que todos os passageiros acatem as ordens e determinações do comandante da aeronave, de acordo com a legislação em vigor. Caso algum passageiro se recuse a acatar as determinações do comandante da aeronave ou provoque distúrbios a bordo aparentando estar embriagado, o AFRETADOR ou sob a sua influência de substâncias entorpecentes, o AFRETADOR responderá pelos danos diretos por ele causados.

AZUL – Fretamento

O “Contrato de fretamento de aeronave nº 038/2014” comprova que nos casos de fretamento de aeronaves com a cia aérea Azul, o sujeito passivo - **a operadora de turismo - contrata a companhia aérea, se responsabiliza pelo pagamento dos valores acordados**, pela apresentação dos passageiros na hora e da forma contratada, **não havendo qualquer ligação da companhia aérea com o passageiro**, conforme transcrevemos a seguir:

[...]

1.3. O presente Fretamento não tem, e não gera, qualquer vinculação a pacotes terrestres porventura comercializados pelo AFRETADOR.

[...]

3.5. O não pagamento de qualquer dos valores aqui previstos na data indicada importará na cobrança de juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, sem prejuízo de correção monetária apurada com base na IGMP/FGV - índice Geral de Preços ao Consumidor, ou qualquer outro índice oficial que vier a substituí-lo e que, igualmente, reflita a desvalorização da moeda, adicionada de multa moratória de 2% (dois por cento) sobre o valor do débito.

[...]

5.5. Em razão dos voos fretados, não serão computados pontos pelo programa de fidelização da AZUL denominado "TUDO AZUL".

[...]

7.4. O AFRETADOR assume integral responsabilidade perante a AZUL em relação a seus passageiros, obrigando a indenizá-la por perdas, danos e prejuízos (coletivamente referidas como "Perdas") causados na AERONAVE em decorrência de quaisquer atos ou omissões praticados por referidos passageiros, desde que devidamente comprovados pela AZUL.

[...]

ANEXO A

[...]

2. Preço

O AFRETADOR pagará à AZUL, o valor total de R\$ 5.741.600,00 (cinco milhões, setecentos e quarenta e um mil e seiscentos reais), pelo total das 78 (setenta e oito) operações descrita no item 1.2 acima ("Preço Total"), sendo o preço líquido para pagamento, já retido de INSS, o valor de R\$ 5.552.127,20 ("Preço Líquido").

2.1 O pagamento do Preço Líquido devido será efetuado mediante depósito por meio de TED - Transferência Eletrônica Disponível à AZUL, na conta corrente nº 00043-78, agência 0454, do Banco HSBC,, da seguinte forma:

- Descendial com datas de 03,13 e 23 para pagamento.

A análise dos contratos acima, bem como a existência ou não de mera intermediação já foi objeto de análise pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento de um caso da própria contribuinte, ora recorrente 10805.725776/2017-81, que envolvia as mesmas companhias aéreas aqui citadas e pagamentos efetuados a rede hoteleira.

Na referida decisão, entendeu o relator que o serviço fornecido pela Recorrente seria uma "experiência turística", que envolve passagens, hospedagem, traslado e passeios, não sendo mera intermediadora de serviços, nos seguintes termos:

Acórdão 9303-014.453 – CSRF / 3ª Turma, cuja relatoria foi do Em. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

2.3.6.1. Assim o é vez que o artigo 46 da Lei 11.771/2008 fixava a base de cálculo das contribuições nas atividades de turismo (intermediação ou operação) como "o preço da comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo destes fornecedores". Todavia, o antedito artigo foi vetado, e não apenas com base na LRF (como alega um dos pareceres), mas porque "com esta medida deforma-se-[ia] 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". A mensagem do veto é clara, não há qualquer diferença entre a tributação das agências de turismo e das operadoras de turismo em comparação com outras atividades; a base de cálculo

é, sempre, o valor do serviço prestado pelo contribuinte – assunto dos próximos parágrafos.

2.3.7. Como bem destaca o professor MARCO AURÉLIO GRECO, no contrato de intermediação nomeado de agência (art. 710 caput do Código Civil) uma pessoa (o agente) se compromete a promover, à conta de outra (o proponente), negócios, em seu nome, podendo o proponente nomear o agente como seu representante na conclusão dos negócios (art. 710 parágrafo único do Código Civil). Desta feita ou a) o proponente entabula os contratos com o interessado captado pelo agente ou b) o proponente é representado no contrato pelo agente.

2.3.7.1. Todavia, no presente caso, todos contratos coligidos aos autos pela Recorrida ou são com seus fornecedores ou com seus clientes. Não há nos autos qualquer contrato que indique o cliente da Recorrida como cliente de um dos seus fornecedores, ou que os fornecedores apareçam como garantes/mandantes da prestação de serviços. Em alguns casos o nome do fornecedor da Recorrida sequer aparece no contrato, não obstante todos os serviços turísticos tenham sido regularmente contratados.

2.3.7.2. Por exemplo, o contrato de fls. 199/229 descreve como objeto uma excursão para Maceió de nove dias e oito noites, no valor de R\$ 3.677,12:

2.1. DOS SERVIÇOS INTERMEDIADOS

Nº do contrato	2770-002345	Reserva:	114039822	Excursão:	5.07115.030801
Destino	MACEIÓ - 9 dias / 8 noites				
Data da saída	08/03/2013	Data de retorno	16/03/2013		

NOME DOS PASSAGEIROS					
Nome	Documento	Dt.Nasc.	Nome	Documento	Dt.Nasc.
LUIZ GALVAN	112600076-SSP/MT ⁽¹⁾	20/03/1962	ELIENE SOEZA	06/024727-SSP/MT ⁽¹⁾	15/08/1971
Legenda					
1	RG				

2.1.1. A MASTER FRANQUEADA deverá assegurar a qualidade de atendimento dos serviços prestados pela AGÊNCIA DE VIAGENS.

3. DO PREÇO. Os serviços contratados totalizam o valor de R\$ 3.677,12 (TRES MIL E SEISCENTOS E SETENTA E SETE REAIS E DOZE CENTAVOS), já incluídas as taxas de embarque no valor de R\$ 77,04 (SETENTA E SETE REAIS E QUATRO CENTAVOS) e taxas de serviços devidas às CONTRATADAS.

2.3.7.2.1. Contudo, não há no contrato qualquer indicação da companhia aérea que realizará os transportes ou do hotel em que serão feitas as hospedagens e ambos foram regularmente contratados pela Recorrida:

DADOS DO FORNECEDOR	
Código Fornecedor/Pessoa:	10002920/1340
Fornecedor:	HOTEIS PONTA VERDE LTDA
CNPJ:	12.448.221/0001-06
Endereço:	ÁLVARO OTACÍLIO, 2933 - MACEIÓ - AL

H CONSULTA DE BILHETE

Dados do Bilhete												
Bilhete	9572482007005 Stock Control 9572482007005											
Data de embarque	08/03/2013 Data de emissão 19/01/2013											
IATA	57539123 Tour Code ITCHTB											
Tipo de emissão	Manual BSP Origem Nacional											
Situação	Ativo Data de vencimento 03/02/2013											
Data de prorrogação	Substituição											
Localizador	0JTYH											
Itinerário												
Data	Embarque Destino CIA Voo Base Tarifa Classe											
08/03/2013	COB BSB JJ 3651 V3NETDHT V											
09/03/2013	BSB MCZ JJ 3489 V3NETDHT V											
10/03/2013	MCZ BSB JJ 3481 V3NETDHT V											
10/03/2013	BSB COB JJ 3648 V3NETDHT V											
Fatura												
Recibo	Ordem PAX	TKT	Excursão	Evento	Destino	Valor Facial	Taxa Câmbio	Tarifa Pontuação	Tarifa Ite	Valor Líquido a pagar	Situação	
2770002345	GALVANLUIZ	ADT	507115030801	2588548	MACEIÓ	395,58	38,52	1,00	395,58	100,00	395,58	434,10 Ativo
Totais						395,58	38,52	1,00	395,58	100,00	395,58	434,10
Voltar												

2.3.7.2.2. Desta feita, a responsabilidade de contratação dos itens hotéis e transportes, a possibilidade de decidir sobre o serviço em si (nos termos descritos pelo professor GRECO para qualificar a atividade por conta própria), era exclusivamente da Recorrida que poderia, ao seu talante, contratar com aquele que melhor lhe aprouvesse, fato que não se coaduna com a posição de intermediário.

2.3.7.3. Corroborando com o antedito o fato de a Recorrida assegurar ao cliente a opção de alteração da contratação inicial podendo "(a) usufruir de um novo roteiro, bilhete ou serviço turístico contratado no momento da alteração ou (b) obter uma carta de crédito para usufruir dos serviços turísticos em momento posterior, por uma única vez, no prazo de 18(dezoito) meses" (fls. 1090/112). Estivéssemos a tratar de uma simples venda de passagem aérea e hospedagem de terceiros, a Recorrida não garantiria a alteração de origem e destino. O crédito a receber seria do hotel que, certamente, não permitiria o envio deste a seu concorrente, em outro Estado, em outra data.

2.3.8. Claro que, em outros contratos o nome dos fornecedores da Recorrida aparece no campo serviços intermediados, porém, em primeiro lugar, os fornecedores dos serviços intermediados não são indicados quer como contratados ou como mandantes da Recorrida/Contratada. Ademais, sem prejuízo de o contrato indicar como objeto serviço de intermediação, o credor da contraprestação pecuniária ao serviço prestado, aquele que pode exigir o cumprimento coativo desta prestação é a Recorrida e não seus fornecedores, inclusive sob pena de sanções contratuais:

2.3.8.1. É básico de qualquer relação obrigacional (na esfera cível, é bom que se alerte) que débito (Schuld) e responsabilidade (Haftung) estão intimamente relacionados; se de um lado há um débito é porque de outro há uma responsabilidade; se de um lado há um interesse juridicamente protegido livremente exercível por seu titular, de outro, o titular também tem uma responsabilidade intimamente correlacionada com este interesse – é nisto que consiste o vínculo obrigacional. Receber algo de outrem (débito) sem precisar fazer algo (responsabilidade) ou é doação ou é enriquecimento sem causa. O objeto da contraprestação auferida pela Recorrida é a íntegra dos valores recebidos, logo, a responsabilidade pela prestação, o serviço prestado pela Recorrida também é a íntegra.

Aliás, a matéria, não é nova neste Conselho, já tendo sido analisada inclusive em outros julgamentos da própria contribuinte, além do supra mencionado. A propósito, a própria fiscalização fez constar no TVF as anteriores autuações lavradas contra a recorrente, constantes dos processos n. 10805.723.698/2014-37, 10805.723.996/2015-16, 10805.724.816/2016-96 e 10805.725.776/2017-81.

Com todo respeito aos entendimentos mencionados, ousou divergir.

Na busca pela verdade real, observo nitidamente que os serviços ofertados pela Recorrente são fornecidos por terceiros, tendo a participação do Recorrente se limitado à intermediação entre estes e seus consumidores.

Isso porque, ao simular a compra de um pacote por meio do site da recorrente observo que, apesar de haver uma sugestão inicial, há a opção de alteração de voos e hotéis, de modo que o consumidor opta pelo fornecedor do serviço, estando a Recorrente em nítida intermediação.

Pacote recomendado

Voo

Ida	16:35	Total: 8h 25min	01:00 ⁺¹
03/11/2024	GRU	1 Paradas	BPS

Volta

04:30	Total: 8h 5min	12:35
06/11/2024	BPS	GRU

Hotel

hotel tuareg
Rua Piramirim, 338 P. | Veja no mapa

Entrada no domingo 3 nov | Saída na quarta-feira 6 nov

1x Standard
Café da Manhã

Resumo

Valor por viajante	R\$ 1.255
Taxas e impostos	R\$ 167
Valor final 2 viajantes	R\$ 2.676

Observe o que prevê o art. 27 da Lei 11.771/2008:

Subseção III Das Agências de Turismo

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

§ 1º São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.

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

§ 3º As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:

- I - passagens;
- II - acomodações e outros serviços em meios de hospedagem; e
- III - programas educacionais e de aprimoramento profissional.

§ 4º As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços:

- I - obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário à realização de viagens;
 - II transporte turístico;
 - III desembarço de bagagens em viagens e excursões;
 - IV locação de veículos;
 - V - obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas;
 - VI - representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;
 - VII - apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres;
 - VIII - venda ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante;
 - IX venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e
 - X - acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.
- § 5º A intermediação prevista no § 2º deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados.

Sobre o tema, já se manifestou a própria Secretaria da Receita Federal (RFB), através da Solução de Consulta nº 17 SRRF10/Disit, com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS 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.

Ademais, mesmo que os prestadores de serviços cobrem os valores diretamente da recorrente, e não dos consumidores, isso não descaracteriza a intermediação.

Na busca por preços mais atrativos a Recorrente se coloca numa posição economicamente vantajosa para o fornecedor de serviço, o que, a meu ver, é uma liberalidade do Recorrente. Ele assume o risco do negócio, mas a receita continua sendo de terceiros.

Assim, entendo que o Recorrente está agindo, de fato, diretamente em seu nome e por sua conta na atividade de intermediação, mas não na prestação dos serviços.

Ao assumir tal função econômica, obviamente obriga-se perante o seu cliente, sendo vedado pelo Código de Defesa do Consumidor que busque se eximir atribuindo responsabilidade unicamente ao fornecedor do serviço. Todos os envolvidos na cadeia turística tem que assumir sua parcela de responsabilidades, sem que isso desnature o papel desempenhado por cada ator econômico.

A Autoridade Fiscal, assim como a DRJ, entendem que, para que ocorra a intermediação, o pagamento deve ser recebido pelo fornecedor do serviço, que irá posteriormente pagar à agência sua comissão, o qual também deverá emitir os contratos em seu nome, assim como a nota fiscal. Outrossim, não há nenhuma norma legal determinando que deva ocorrer dessa forma, pelo contrário, a legislação que rege a matéria não permite que uma empresa emita contratos e notas fiscais em nome de terceiros, além de permitir expressamente que a intermediação se dê nos moldes em que é praticada pelo Recorrente.

Da forma como entendem a Fiscalização e a DRJ, a operação não será de intermediação, mas sim de venda direta.

Como bem menciona o Relator Lázaro Antônio Souza Soares, no acórdão 3401 006.207 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, *“a Recorrente está gerindo o seu negócio de intermediação, e não o negócio de hotelaria nem de transporte aéreo. Imagino que gerenciar por completo o negócio de hotelaria e de transporte aéreo implicaria em definir preços unilateralmente, contratar e demitir funcionários (estabelecer sua política de pessoal), vender a própria empresa, auferir os lucros das atividades, ter o controle dos recursos, patrimônio, enfim, todas as atividades inerentes a quem está efetivamente gerenciando um negócio, o que não parece ser o caso da CVC em relação aos negócios de seus fornecedores.”*

Entendo, ainda, que a fiscalização não logrou êxito em comprovar qualquer compra e venda de passagens entre a CVC e empresas aéreas. O que comprovou foi a existência de contratos que possibilitam à agência comercializar passagens, com valores pré-fixados para vendas realizadas por sua intermediação. Não há qualquer prova de que a CVC realiza previamente a compra das passagens para posterior revenda.

Ademais, risco assumido pela agência é aquele inerente ao negócio de intermediação. Caso um voo não seja realizado pela companhia aérea, com passagens comercializadas pela agência, o Código de Defesa do Consumidor (CDC) permite a este cobrar tanto da agência quanto da companhia aérea eventuais danos morais e materiais. Entretanto, cabe à agência ação de regresso contra seu fornecedor, inclusive para pleitear a comissão pela intermediação.

Situação distinta ocorre para os casos de fretamento de aeronaves.

Com efeito, a partir do momento em que está oferecendo passagens que não estão disponíveis para venda direta pela companhia aérea que irá operacionalizar o voo, o qual terá rota, horários e periodicidade definidos pela agência, não estando disponível a outras operadoras de turismo; assumindo o custo do fretamento através de contrato em que se obriga a realizar seu pagamento independentemente de quantas passagens sejam vendidas, bem como eventuais multas pelo cancelamento do voo, entendo que a iniciativa da oferta da rota foi definida pela agência, por sua conta e risco, não podendo ser caracterizada tal ação como uma intermediação. Há, claramente, o fornecimento direto de um serviço turístico.

Assim, dou razão à decisão recorrida no que se refere aos voos fretados.

COFINS. FRETAMENTO DE AERONAVE. BASE DE CÁLCULO. AFRETADOR. VALOR DO SERVIÇO. Por conceito (expresso nos artigos 136 e seguintes do Código Brasileiro de Aeronáutica), no contrato de fretamento, o fretador, responsável pela aeronave coloca-a à disposição do afretador para que este último possa decidir o momento da viagem e os locais de origem e destino. Desta feita, o serviço de transporte é feito por conta e ordem do afretador, que, acaso receba valores por este transporte, esta será a base de cálculo das contribuições.

4) Da violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Melhor sorte não auferir o contribuinte no que se refere ao seu pedido de reconhecimento na afronta ao previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, em razão da previsão contida na Súmula CARF n. 02, cujo enunciado se transcreve a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

5) Dos Juros sobre a Multa de Ofício

Por fim, no que se refere ao pedido de não aplicação de juros sobre a multa de ofício, outra não pode ser a conclusão, senão por se aplicar, in casu, o enunciado da Súmula vinculante n. 108, a seguir:

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar parcial provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga