



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.724816/2016-96  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.454 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de outubro de 2023  
**Recorrente** CVC BRASIL OPERADORA E AGENCIA DE VIAGENS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2012

**RECURSO ESPECIAL. IDENTIDADE DE CONJUNTO PROBATÓRIO. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

É possível o manejo do recurso uniformizador quando as turmas julgadoras do acórdão recorrido e dos paradigmas divergem acerca da solução jurídica ante idêntico contexto fático.

**RECURSO ESPECIAL. RECEBIMENTO. ANÁLISE PROBATÓRIA. DEVER.**

Da leitura do artigo 1.034 da Lei de Ritos temos que, uma vez admitido o Recurso Uniformizador é dever do julgador *aplicar o direito* e não somente *dizer o direito*, e, para aplicar o direito é dever do julgador debruçar-se sobre as provas encartadas nos autos.

**AGÊNCIA DE TURISMO E VIAGEM. ATIVIDADES. INTERMEDIÇÃO. FORNECIMENTO.**

O artigo 27 da Lei Geral do Turismo dispõe que as Agências de Viagem e Turismo podem atuar de duas formas, intermediando serviços (atividades descritas no § 3º do mesmo artigo) ou os fornecendo diretamente (atividades descritas no § 1º do mesmo artigo).

**PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIAS DE TURISMO. COMPOSIÇÃO. SERVIÇO PRESTADO.**

O veto ao artigo 46 da Lei Geral de Turismo deixa claro que 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; se de intermediação, apenas esta, se de operadora de turismo, a integralidade dos serviços que a compõe (hotel, transporte, traslado, etc).

**AGENCIAMENTO. CONCEITO.**

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, para que se tenha qualificado por agenciamento ou a) o proponente entabula os contratos com o interessado captado pelo agente ou b) o proponente é representado no contrato pelo agente. Não há agenciamento se o contribuinte contrata por sua ordem (podendo livremente escolher o prestador) e por sua conta, sendo o credor da contraprestação pecuniária ao serviço prestado.

Ademais, na esteira da lição do professor Fabio Ulhoa Coelho o traço essencial do contrato de agenciamento (...) é exatamente a articulação entre as empresas das partes contratantes. Existe contrato de agenciamento, assim, apenas se um dos empresários assume a obrigação contratual de ajudar a formação ou ampliação do mercado consumidor do produto fabricado ou comercializado pelo outro [sendo que] (...) “o elemento comum a qualquer espécie de contrato de colaboração é a subordinação da empresa do colaborador à do fornecedor”. Se não há subordinação ou colaboração, não há que se falar em contrato de intermediação/agenciamento.

#### **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 a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## **Relatório**

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela **Contribuinte**, doravante **Recorrente**, contra o Acórdão 3201-003.727 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Contudo, no caso de os serviços serem prestados 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Contudo, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei.

1.2. Insurge-se a **Recorrente** contra decisão que manteve na base de cálculo das contribuições cumulativas as receitas com intermediação de serviços turísticos (*valores repassados aos fornecedores de serviços turísticos e comissões repassadas às lojas*) e, para tanto, aponta o seguinte acórdão como paradigma (que serão analisados em juízo de prelibação abaixo):

Acórdão n.º 9303-006.315

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/11/2006

CERCEAMENTO DE DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. É nula à decisão que deixa de examinar documentos anexados com a defesa ao argumento de pertinência com a matéria debatida. Recurso Provido.

1.2.1. No mérito a **Recorrente** alega, em síntese:

1.2.1.1. O § 3º do artigo 27 da Lei 11.771/2008 explicita que as atividades desenvolvidas pela **Contribuinte** são de mera intermediação;

1.2.1.1.1. *“A legislação acima citada indica expressamente as formas de remuneração das Agências de Turismo, prevendo a possibilidade de que seja (i) cobrada comissão dos fornecedores; (ii) agregado valor ao preço de custo dos serviços disponibilizados pelos fornecedores; e/ou (iii) cobrada taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados”;*

1.2.1.2. *“O fato de determinada agência de viagens e turismo caracterizar-se como Operadora, como é o caso da Recorrida, não significa, ao contrário do que equivocadamente afirmado pela PGFN, que tal empresa vende/revende os serviços turísticos diretamente aos clientes!”;*

1.2.1.3. Não possui infraestrutura (hotéis, aviões, navios, etc) ou autorização dos órgãos competentes para prestar os serviços que intermedeia;

1.2.1.4. São os hotéis que indicam em portal próprio o custo do serviço e a disponibilidade de vagas;

1.2.1.5. *“As companhias aéreas não imputam as informações no Portal do Fornecedor da Recorrida, mas concedem acesso à Recorrida aos seus próprios sistema, de modo que a Recorrida consegue consultar a disponibilidade e as tarifas dos assentos de forma imediata”;*

1.2.1.6. *“Não é porque os clientes não são partes ou anuentes dos contratos firmados com os fornecedores e vice-versa que inexistente relação jurídica entre fornecedores e clientes! Afinal, quem consome os serviços de hotelaria e de transporte aéreo prestados pelos fornecedores?”;*

1.2.1.7. *“Os Contratos de Intermediação de Serviços Turísticos firmados com os clientes trazem, de forma clara, a descrição da natureza do serviço prestado pela Recorrida, bem como apontam quem são as companhias aéreas ou os hotéis que de fato prestam os serviços turísticos”;*

1.2.1.8. *“O repasse dos valores ocorre, como se pode verificar dos documentos ora juntados, 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”;*

1.2.1.9. A antecipação dos pagamentos ao fornecedor dos serviços não desnatura a atividade de intermediação;

1.2.1.10. *“Ora, Ilmos. Conselheiros, o fato de os fornecedores – que são os efetivos prestadores dos serviços aos clientes – emitirem as NF ou outros documentos contra a Recorrida, de forma isolada, certamente não poderia afetar nem desnaturar a essência da atividade de intermediação/aproximação realizada pela Recorrida”;*

1.2.1.11.. *“No caso de bilhetes aéreos, as companhias não emitem NF contra os passageiros por expressa determinação legal, já que os bilhetes aéreos as substituem e são considerados, para todos os efeitos legais, como documentos fiscais válidos”;*

1.2.1.12. *“Por sua relação comercial, sua confiabilidade e seu poder de barganha, é claro que a Recorrida consegue, muitas vezes, obter tarifas mais vantajosas para seus clientes, mas quem fixa os preços são os fornecedores”.*

1.2.1.13. Os casos de fretamento de aeronave correspondem a apenas 10,34% de sua receita;

1.2.1.13.1. *“De todo modo, cumpre destacar que o fato de a Recorrente se comprometer contratualmente a pagar pelos assentos do voo fretado é prática de mercado e visa apenas preservar os interesses das grandes companhias aéreas, que, afinal, dispõe de suas aeronaves para possibilitar que a Recorrente possa oferecer um grande volume de passagens aos seus clientes”;*

1.2.1.14. De acordo com os pareceres dos professores Fabio Ulhoa Coelho e Marco Aurélio Greco apenas as receitas de intermediação da **Recorrente** devem ser tributadas.

1.3. Em contrarrazões a **Recorrida** argumenta:

1.3.1. A divergência jurisprudência se assenta em divergência probatória que demonstram situações fáticas distintas;

1.3.2. *“Nos termos das Leis 11.771/2008 e 12.974/2014 “há a possibilidade de mera intermediação na atividade de turismo (Agência de Viagens) ou a execução direta de serviços (Agência de Viagens e Turismo / Operadora Turística), com reflexos na seara tributária posto que, na hipótese de mera intermediação, a receita auferida restringe-se a comissão paga pelos fornecedores. Diversamente, a execução direta dos serviços implicará um alcance maior englobando todas as receitas decorrentes”;*

1.3.3. *“O Estatuto Social da fiscalizada dispõe que suas atividades abrangem não apenas a intermediação, mas também a operação de pacotes de viagem e turismo”;*

1.3.4. As notas fiscais dos serviços relacionados com o turismo foram emitidas em nome da **Contribuinte**;

1.3.5. *“Os contratos apresentados evidenciam a existência de negócio jurídico entre a fiscalizada e os clientes/passageiros, bem como a relação entre ela e os fornecedores de serviços, no entanto, nada que comprovasse as comissões na intermediação nessas vendas”;*

1.3.6. Dos contratos entabulados com as companhias aéreas “resta clara a condição que a companhia aérea aluga a aeronave com tripulação e o serviço é prestado ao passageiro por conta e risco da CVC”;

1.3.7. “As notas de hospedagem emitidas pelos hotéis expressamente indicam o nome da CVC com condições de contratação próprias e diferenciadas para esta”;

1.3.8. A forma de contabilização dos valores recebidos em terceiros demonstra que os serviços prestados pela **Contribuinte** são típicos de uma operadora de turismo e não de mera intermediária;

1.3.9. “Outro ponto crucial que evidencia a inexistência de vinculação entre clientes e fornecedores é a constatação de pagamentos prévios pela fiscalizada aos seus fornecedores independentemente dos pagamentos parcelados dos clientes/consumidores finais”;

1.3.10. Não há cruzamento concomitante de créditos recebidos de clientes e débitos pagos a fornecedores pela **Contribuinte**;

1.3.11. “A fiscalizada garante, contratualmente [ao consumidor final], um novo serviço, seja de hospedagem, traslado, embarque/desembarque, locação, etc”.

1.3.12. Nos termos da Cláusula 3.2 do contrato da **Contribuinte** com o cliente final “o preço era direcionado à fiscalizada que ainda poderia ceder tal crédito a alguma instituição financeira, o que, mais uma vez, demonstra a inexistência de liame jurídico entre o cliente, pagador do preço, e os fornecedores contratados pela CVC”.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigma desta Câmara Superior não. Da leitura do arrazoado resta clara a divergência de interpretação legislativa (art. 1º da Lei 9.718/98 c.c. Leis 11.771/2008 e 12.974/2014). Nenhum dos precedentes vinculantes sobre o tema impede a análise de mérito.

2.1.1. Sem prejuízo das considerações da **Recorrida** a similitude fática é evidente. Em todos os casos (acórdão recorrido e paradigma) debate-se a qualificação dos serviços contabilizados na conta Recursos em Trânsito de Terceiros referentes aos valores repassados aos fornecedores dos serviços de transportes e hotelaria para a mesma **Recorrente**:

Acórdão Recorrido - 3201-003.727

Esta constatação é corroborada por outras cláusulas constantes nos contratos celebrados pela fiscalizada com seus clientes, como, por exemplo, a que garante, em caso de alteração do contrato, a escolha do cliente por um novo roteiro, novo bilhete ou novo serviço turístico, ou ainda carta de crédito para fruição posterior. E como já observado, nesses lançamentos contábeis, a totalidade dos valores dos contratos com clientes celebrados pela fiscalizada era registrada a débito da conta de nº11001.1001.000000.112010001 RECURSOS EM TRANSITO DE TERCEIROS, podendo-se afirmar que o valor total dos débitos mensais registrados nessa conta correspondem à receita bruta da atividade da fiscalizada.

#### Acórdão 9303-006.315:

Como se vê, os valores recebidos dos clientes, perfaz exclusivamente a comissão devida pela intermediação de negócios turísticos, a qual é contabilizada como receita da empresa. Os demais valores em litígio, referente às passagens aéreas, diárias de hotel, serviço de transfer, não transitam pelas contas de resultado da Contribuinte, sendo contabilizado de modo separado, como valores de terceiros, para serem repassados posteriormente para seus efetivos titulares.

2.1.2. A divergência de interpretação jurídica acerca do tema também resulta clara da leitura do voto paradigma em confronto com o recorrido. No paradigma a Turma considerou que os serviços prestados pela **Recorrente** são de mera intermediação e, por este motivo, somente a contraprestação referente a esta parcela do serviço comporta tributação pelas contribuições cumulativas. No recorrido, a Turma fixou que o serviço prestado pela **Recorrente** não é de mera intermediação, porém de operação de turismo, conseqüentemente, sua receita é composta não apenas pela intermediação mas pela totalidade dos valores recebidos dos clientes.

2.1.3. Poder-se-ia argumentar que a divergência é meramente probatória, o que impediria o conhecimento do reclamo. No entanto, intermediação e operação de turismos são conceitos jurídicos, são qualificações normativas que se dão aos fatos jurígenos. Desta feita, não temos aqui um caso de divergência probatória (significando que em cada processo foram apresentadas provas diferentes). Da leitura dos votos percebe-se que o conjunto probatório é equivalente, e a este conjunto foi dada igual força probante em todos os acórdãos. A diferença entre eles reside na qualificação jurídica destas provas, logo, o recurso comporta conhecimento.

2.2. É inquestionável que a **Recorrente** presta serviços e que esta prestação de serviços é base de cálculo da contribuintes (sob a égide da Lei 9.718/98). A celeuma encontra-se justamente na composição do serviço prestado pela **Recorrente**: de um lado, esta última descreve o serviço por si prestado como mera intermediação (conseqüentemente limitando a base de cálculo à contraprestação recebida por este serviço), de outro, a fiscalização dispõe que o serviço prestado pela **Recorrente** é de operadora de turismos, conseqüentemente, a base de cálculo das contribuições deve abarcar a totalidade das receitas recebidas em contraprestação aos serviços de operadora de turismo (hotéis, transportes, traslados, passeios, etc).

2.2.1. O artigo 27 da Lei Geral do Turismo (com a redação vigente na data dos fatos geradores) dispõe:

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.

§ 6º (VETADO)

§ 7º As agências de turismo que operam diretamente com frota própria deverão atender aos requisitos específicos exigidos para o transporte de superfície.

2.2.2. Do acima temos que as agências de turismo podem exercer dois tipos de atividade: intermediação *stricto sensu* ou fornecimento direto dos produtos turísticos aos consumidores final. Desta forma, quer parecer que o § 3º do artigo 27 acima descreve **uma** das **duas** formas de atuação das agências de turismo, a intermediação. O § 2º vem em complemento do § 3º esclarecendo a remuneração de **uma** das duas formas de atuação das agências de turismo,

a intermediação. O *caput* do artigo 27 descreve que as agências de turismo podem atuar como intermediárias **ou** fornecedoras de serviço; o § 3º descreve quais atividades compõe a intermediação, somente; o § 2º explicita a remuneração das atividades descritas no § 3º, somente.

2.2.3. Por este motivo, com a máxima vênias as sábias vozes em sentido contrário, não faz sentido afirmar que a agência de turismo age sempre como intermediária, ou que as atividades exercidas pelas agências de turismo são sempre de intermediação e somente “*compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos (...) serviços turísticos fornecidos por terceiros*”, ou ainda que as agências de turismo são somente remuneradas por “*comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agrega ao preço de custo desses fornecedores, [ou] taxa de serviço do consumidor*”; ainda mais quando se tem em mente que, além de o *caput* do artigo 27 descrever atividade paralela à de intermediação – o fornecimento de serviços – o § 1º explicita as atividades que compõe o fornecimento de serviços pelas agências de turismo:

§ 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.

2.2.4. É certo que o legislador poderia ser mais cuidadoso com o vernáculo e indicar no § 1º “*são considerados fornecimento de serviços*” ao invés de “*são considerados serviços de operações de viagens*”, porém, a diferença entre um e outro serviço (de intermediação e de fornecimento) é intuitiva: uma coisa é adquirir uma passagem aérea por meio de uma agência de viagem (123milhas, decolar.com, max milhas, etc), ou mesmo uma hospedagem por meio de site de agenciamento (trivago, booking, hotéis.com, etc). Outra coisa completamente diferente é adquirir a *experiência* da viagem em que a hospedagem e o transporte são apenas partes, itens dentro de um *pacote* (com o perdão do trocadilho) maior – e este é, de um modo geral, a atividade das Operadoras de Turismo, como revela o parecer coligido aos autos com o Recurso Voluntário:

D ANDRE DRF

Fl. 1718  
18

**Fábio Ulhoa Coelho**  
Titular de Direito Comercial da PUC-SP

58. De um modo geral, a pessoa procura a agência de turismo quando pretende realizar um desejo de consumo (fazer turismo), mas não se considera apto a tratar do assunto diretamente: por falta de tempo, por não dominar o suficiente a língua inglesa, por recear não dispor de todas as informações necessárias para organizar ela própria o roteiro etc. Outra possibilidade é a das pessoas que preferem viajar em grupos, porque isso lhes permite fazer amizade, por se sentirem mais seguras nessa modalidade de turismo, para não se preocuparem com os inúmeros detalhes da viagem (deslocamentos, refeições, compra de ingressos nas atrações etc).

59. De qualquer modo, quando o consumidor procura a agência de turismo, ele tem alguma noção mais precisa apenas do destino que pretende visitar e a época em que poderá fazê-lo. Desconhece (e não pode ou não se interessa por pesquisar) as companhias aéreas e os voos para este lugar, os hotéis mais indicados, seus custos, as atividades que poderia realizar no destino, os pontos de maior interesse turístico etc. |

60. A agência de turismo irá *assessorar* o consumidor fornecendo-lhe todas estas informações e esclarecendo dúvidas. Não se esgota, no entanto, nesse assessoramento a atuação da agência, estendendo-se (uma vez definido o destino, roteiro e época) à aproximação do consumidor aos fornecedores dos serviços turísticos correspondentes, para que aquele os adquira com agilidade e sem maiores dificuldades.

61. Dá-se o nome de “pacote” ao conjunto de serviços objeto da *aproximação* econômica realizada pela agência.

2.2.5. Ademais, a Lei Geral de Turismo teve como objetivo precípuo codificar as normativas esparsas sobre as atividades envolvendo Turismo - como revelam os itens 4 e 5 da Exposição de Motivos -, e, dentre as normas esparsas se encontra o Decreto 84.934/1980 em que a diferença entre a Agência de Turismo intermediária (artigo 2º incisos I e II) e fornecedora (artigo 2º inciso IV) está melhor sistematizada (e mais inteligível), portanto:

Exposição de Motivos Lei 11.771/2008:

**4. As atividades e serviços relativos ao setor turístico, até o presente momento, encontram-se disciplinados pela Lei no 6.505, promulgada em 13.12.1977. Por meio do Decreto no 84.910, de 1980, o qual tratou dos meios de hospedagem de turismo, restaurantes de turismo e acampamentos turísticos, e do Decreto n o 84.934, de 1980, que versou sobre as atividades e serviços das agências de turismo, foram definidas**

normas referentes aos prestadores de serviços turísticos. Em 1982, foi editado o Decreto no 87.348, que disciplinou a prestação de serviços de transporte turístico de superfície, e, em 1984, o Decreto no 89.707, que tratou das empresas prestadoras de serviços para a organização de congressos, seminários, convenções e eventos congêneres. O Decreto no 5.406, de 2005, regulamenta o cadastro obrigatório para fins de fiscalização das empresas prestadoras de serviços turísticos no País.

5. Em alguns estados membros existem disposições legislativas estaduais para regulamentarem atividades afins. O Projeto de Lei da Câmara dos Deputados no 5.120, de 2001, em andamento no Senado Federal com o no 22, de 2003, dispõe sobre atividades das agências de turismo. Assim existem diferentes propostas sobre a matéria que ora complementam-se, ora sobrepõem-se. **A consolidação e a organização de referências e normas que disponham sobre o funcionamento da atividade constituem-se requisitos fundamentais para a legitimação e crescimento econômico do setor.**

#### Decreto 84.934/1980

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

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

II - intermediação remunerada na reserva de acomodações;

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

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

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

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

2.2.5.1. Pede-se vênha pelo exemplo, porém ele é esclarecedor, a posição da Operadora de Turismo e Viagem é exatamente a mesma do restaurante ou da sala de cinema. A farinha, a água, o molho de tomate, o queijo, a azeitona (etc..), são custos para a produção da pizza. O valor que o pizzaiolo paga por estes itens são custos da formação do produto pizza. O direito de reprodução do filme é um custo do proprietário da sala de cinema. O pizzaiolo não é agente ou representante do produtor da farinha, do queijo, da azeitona, etc. O dono da sala de cinema, igualmente, não é representante ou agente da Paris Filmes ou da Paris Hilton. Do mesmo modo, o que a operadora de turismo vende é a experiência turística, e, nesta encontram-se como itens o hotel, o traslado, o transporte, os passeios, etc. Em assim sendo, o fato de possuir ou não aeronaves ou hotéis (ou autorização para operá-los) é absolutamente indiferente para a qualificação da atividade da **Recorrente**, assim como o é o fato de o dono do restaurante ser ou não dono de um hectare de trigo ou de o dono da sala de cinema ser ou não dono de uma câmera.

2.2.6. Fixado que a atividade e a remuneração das agências de turismo não estão descritas, *numerus clausus*, nos §§ 2º e 3º do artigo 27 da Lei 11.771/2008, e a composição de cada uma destas atividades resta analisar se no caso concreto a **Recorrente PRESTOU SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO OU DE OPERAÇÃO DE TURISMO** e seus impactos na base de cálculo das contribuições.

2.2.6.1. 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.

2.2.7. 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.

2.2.7.1. Todavia, no presente caso, todos contratos coligidos aos autos pela **Recorrente** ou são com seus fornecedores ou com seus clientes. Não há nos autos qualquer contrato que indique o cliente da **Recorrente** 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 **Recorrente** sequer aparece no contrato, não obstante todos os serviços turísticos tenham sido regularmente contratados.

2.2.7.2. Por exemplo, o contrato de fls. 487 descreve como objeto uma excursão para Gramado de oito dias e sete noites. Contudo, não há no contrato qualquer indicação da companhia aérea que realizará os transportes ou do hotel em que serão feitas as hospedagens:

## 2.1. DOS SERVIÇOS INTERMEDIADOS

<b>Nº do contrato</b>	1655-005618	<b>Reserva:</b>	101716686	<b>Excursão:</b>	2.53207.080501
<b>Destino</b>	GRAMADO - 8 dia(s) / 7 noite(s)				
<b>Data da saída</b>	05/08/2012	<b>Data de retorno</b>	12/08/2012		

### SERVIÇOS INCLUSOS

- TOUR UVA E VINHO (CAXIAS DO SUL / BENTO GONÇALVES / CARLOS BARBOSA / NOVA PETRÓPOLIS). (NÃO INCLUI INGRESSOS P/ MARIA FUMAÇA E REFEIÇÕES)

2.2.7.2.1. 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 **Recorrente** que poderia, ao seu talante, contratar com aquele que melhor lhe aprouvesse, fato que não se coaduna com a posição de intermediário.

2.2.7.3. Corrobora com o antedito o fato de a **Recorrente** 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”. Estivéssemos a tratar de uma simples venda de passagem aérea e hospedagem de terceiros, a **Recorrente** 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.

2.2.8. Claro que, em outros contratos o nome dos fornecedores da **Recorrente** aparece no campo serviços intermediados, porém, em primeiro lugar, os fornecedores dos serviços intermediados não são indicados quer como contratados ou como representados pela **Recorrente/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 **Recorrente** e não seus fornecedores, inclusive sob pena de sanções contratuais:

**3.3. INADIMPLÊNCIA DO CONTRATANTE.** A impuntualidade no pagamento de qualquer parcela, independentemente do motivo, poderá dar ensejo à inscrição do nome do CONTRATANTE nos órgãos restritivos de crédito, bem como ensejar a cobrança do débito com acréscimo de juros e correção monetária, despesas com cobranças, além de honorários advocatícios e custas judiciais se necessário o ingresso em juízo. Se a viagem não houver iniciado, fica o CONTRATANTE ciente que as CONTRATADAS poderão cancelar as reservas realizadas ou cancelar a carta de crédito emitida, gerando, nessa situação, as penalidades estabelecidas para Rescisão, conforme disposto na cláusula 4.2.3. das Condições Gerais de Contratação.]

2.2.8.1. É básico de qualquer relação obrigacional 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. O objeto da contraprestação auferida pela **Recorrente** é a íntegra dos valores recebidos, logo, a responsabilidade pela prestação, o serviço prestado pela **Recorrente** também é a íntegra.

2.2.8.2. Evidentemente, é possível a legitimação extraordinária para exercer direitos em nome de outrem, porém esta legitimação é (bem) extraordinária, deve ser demonstrada e, *in casu*, não o foi.

2.2.9. Os contratos da **Recorrente** com seus fornecedores revelam, de forma ainda mais clara, a natureza dos serviços por ela prestados. Em seu Curso (Volume 3), o professor FÁBIO ULHOA COELHO dispõe que todo contrato comercial, inclusive a compra e venda mercantil é uma forma de intermediação, ou seja, de aproximar o produtor do consumidor final. Todavia, o renomado autor aponta diferenças entre o contrato de fornecimento (compra e venda) e aproximação/colaboração (intermediação *stricto sensu*). No fornecimento o adquirente não se compromete com o desenvolvimento do negócio do fornecedor, apenas ajusta preço e produto, adquirindo-o, por este motivo, inclusive, no fornecimento não há direito a indenização em caso de cessação da produção.

2.2.9.1. Já no contrato de colaboração “o traço essencial (...) é exatamente a articulação entre as empresas das partes contratantes. Existe contrato de colaboração, assim,

*apenas se um dos empresários assume a obrigação contratual de ajudar a formação ou ampliação do mercado consumidor do produto fabricado ou comercializado pelo outro [sendo que] (...) “o elemento comum a qualquer espécie de contrato de colaboração é a subordinação da empresa do colaborador à do fornecedor” (COELHO, p. 110).*

2.2.10. Nenhum dos contratos coligidos aos autos goza de cláusula de indenização por rescisão imotivada antecipada. Nos contratos da TAM (fls. 558/62), não há qualquer tipo de subordinação entre a **Recorrente** e os contratantes trata-se de simples contrato de venda de passagens para a **Recorrente**:

**Considerando que:**

A **TAM** é empresa concessionária de transporte aéreo regular de passageiros em âmbito nacional;

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

**Na melhor forma de direito, resolvem as partes firmar o presente acordo, mediante o estabelecimento das seguintes cláusulas e condições:**

2.2.11. Somente no contrato da **Recorrente** com a Pullmantur (fls. 565) há previsão de alguma colaboração entre as partes com contraprestação em forma de comissão:

**IV. PAGAMENTO PELOS SERVIÇOS**

- 4.1. Em contra-partida aos serviços a serem prestados, a CVC TURISMO fará jus a uma comissão equivalente a indicada na tabela abaixo sobre o valor bruto da Tarifa Marítima obtida nas Vendas Confirmadas (“Comissão”).

	Receita de Tarifas Marítimas	% de comissão	Total
-	US\$72.500.000	19.00%	US\$13.775.000
US\$72.500.001	US\$102.500.000	21.00%	US\$20.075.000
US\$102.500.001	US\$132.500.000	23.00%	US\$26.975.000
US\$132.500.001	US\$150.000.000 OU SUPERIOR	25.00%	US\$31.500.000 OU SUPERIOR

2.2.11.1. Todavia, não há nos autos qualquer contrato entre o cliente final e a empresa acima citadas ou ainda contrato em que esta empresa figure como prestadoras de serviço, impedindo maiores digressões sobre os serviços efetivamente prestados neste caso.

2.2.12. Nada muda em relação aos contratos de fretamento de aeronaves. 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:

Art. 133. Dá-se o fretamento quando uma das partes, chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave.

Art. 134. O contrato será por instrumento público ou particular, sendo facultada a sua inscrição no Registro Aeronáutico Brasileiro (artigos 123 e 124).

Art. 135. O fretador é obrigado:

I - a colocar à disposição do afretador aeronave equipada e tripulada, com os documentos necessários e em estado de aeronavegabilidade;

II - a realizar as viagens acordadas ou a manter a aeronave à disposição do afretador, durante o tempo convencionado.

Art. 136. O afretador é obrigado:

I - a limitar o emprego da aeronave ao uso para o qual foi contratada e segundo as condições do contrato;

II - a pagar o frete no lugar, tempo e condições acordadas.

2.2.12.1. Destarte, em abstrato, a **Recorrente** é a responsável pela viagem, a viagem acontece por conta e ordem da **Recorrente**, o que se confirma no mundo dos fatos, nos termos da detida análise do Acórdão Recorrido:

## 2. Contrato de fretamento de aeronave da TAM pela CVC

O contrato celebrado entre CVC e TAM não se qualifica como de intermediação de negócio jurídico, mas sim de afretamento, com a estipulação de preço. Assim, por óbvio não se encontra dentre suas cláusulas remuneração da CVC por comissionamento nas vendas de passagens ou sua intermediação na contratação entre TAM e cliente/passageiro; aliás, o contrato trata os passageiros como clientes da CVC.

O objeto do contrato é de fretamento de aeronave pela CVC, para a realização de voos de fretamento (1.1). O afretamento corresponde ao contrato de utilização da aeronave pagando-se preço estipulado o que descaracteriza completamente a intermediação pela CVC entre as partes, TAM e passageiro.

A CVC se compromete a dar preferência na contratação de aeronave da TAM. Explicitamente a cláusula prevê a contratação de aeronave pela CVC, de natureza distinta de contrato de intermediação.

Há especificação quanto à eventualidade da TAM não conseguir atender a demanda necessária pela "intermediação" promovida pela CVC e quando não houver acordo entre ambas quanto ao preço (1.3). Na cláusula, a expressão "intermediação" não se compatibiliza com o acordo de preços entre partes.

A CVC deverá prestar aos seus clientes todas as informações sobre o transporte aéreo contratado com a TAM. Os cliente são da CVC, não da TAM.

"Os bilhetes aéreos não são passíveis de reembolso junto à TAM ... cabendo exclusivamente à CVC negociar com os passageiros o seu reembolso, se for o caso ...". As regras de aquisição de passagem aérea da TAM preveem reembolsos, dependendo da categoria do bilhete.

Como se vê, a TAM não estabelece nenhuma relação contratual com o passageiro, inexistindo qualquer responsabilidade da TAM diretamente com o passageiro pelo serviço contratado por "intermédio" da CVC.

2.2.13. Destarte, demonstrado que a **Recorrente** não agiu como mera intermediária dos serviços que transacionou os valores destinados a terceiros são custos de sua atividade não podendo ser excluídos da base de cálculo das contribuições, como já se pronunciou esta Casa, embora o assunto não reste pacificado:

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. SERVIÇOS EM NOME PRÓPRIO. TOTALIDADE. A receita auferida por agência de turismo que oferece serviços de turismo em nome próprio, incluirá a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, enquanto que os repasses aos fornecedores serão seus custos. (Acórdão 1302-003.150)

AGÊNCIA DE TURISMO. RECEITA BRUTA. A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos à atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o valor correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Contudo, no caso de os serviços serem prestados pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes. (Acórdão 3302-004.818)

PIS. AGÊNCIA DE TURISMO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a 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. Somente devem ser considerados como receita, para fins do PIS e da COFINS, os bens e direitos que impliquem efetivo aumento patrimonial, vale dizer, que realmente influenciem o resultado do período, tendo sido recebidos com a finalidade de se agregarem ao patrimônio existente. (Acórdão 9303-009.955)

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso especial do Contribuinte negando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

