



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

**PARECER Nº , DE 2015**

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 388, de 2011 – Complementar, do Senador Rodrigo Rollemberg, que *altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza dos serviços prestados pelas agências de viagens.*

**RELATOR: Senador RONALDO CAIADO**

**I – RELATÓRIO**

Vem a esta Comissão, para exame, o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 388, de 2011 – Complementar, de autoria do Senador Rodrigo Rollemberg, cujo objetivo é estabelecer que os serviços de agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres, prestados por agências de turismo remuneradas por comissão, terão como base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) o valor bruto da comissão recebida e o valor agregado pela agência ao custo dos serviços turísticos oferecidos.

A Proposição tem dois dispositivos. O primeiro insere o § 4º ao art. 7º da Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003, para fixar a base de cálculo do ISS, na hipótese de agências de turismo remuneradas por comissão nos moldes mencionados. O



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

segundo dispositivo trata da vigência da norma, ao dispor que entrará em vigor na sua data de publicação.

O autor justifica o projeto sob a afirmação de que o art. 7º da Lei Complementar nº 116, de 2003, é omissivo quanto à matéria, pois define a base de cálculo de forma vaga (preço do serviço). Sob a perspectiva do autor, o preço do serviço de intermediação seria a comissão recebida dos fornecedores, além da taxa de serviço cuja cobrança seria facultada às agências de turismo. A ausência de previsão de regra diferenciada, adequada à especificidade vivenciada pelas agências, poderia legitimar um tratamento tributário inadequado ao setor. O cerne da Proposição é obstar a atuação da Administração tributária municipal no sentido de fazer incidir o imposto sobre o preço total dos serviços intermediados.

A proposição foi distribuída à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) e à Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo (CDR) desta Casa.

## II – ANÁLISE

### *1. Da Viabilidade Jurídica*

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir no critério quantitativo da incidência as importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. A base de cálculo do ISS incidente sobre as operações decorrentes de agenciamento não deve abranger o valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, devendo limitar-se à comissão. Em outras palavras, a base imponível deve estar circunscrita à receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestadores dos serviços.



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

A expressão ‘serviços’ pode ser definida, de forma genérica, como sendo todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (ou favorecedor de outrem). Esclareça-se, contudo, que não é todo e qualquer esforço humano, ou seja, todo e qualquer ‘fazer’, que vai permitir a incidência do imposto sobre serviços. O princípio constitucional da capacidade contributiva – como implicação do princípio da isonomia – requer que a materialidade dos tributos esteja correlacionada a fatos reveladores de conteúdo econômico, bem como exige que o valor devido a título de tributo seja proporcional à revelação de riqueza. Os Professores Aires Barreto e Geraldo Ataliba trazem lição que referenda o posicionamento acima apontado, ao afirmar o seguinte:

*[...] ao mencionar serviço a Constituição refere-se ao seu prestador, como ‘destinatário legal tributário’. Quer dizer, a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para poder chegar a fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente está fazendo referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária, mediante a implícita autorização ao legislador ordinário para que atinja o prestador, que – no contexto de prestações com conteúdo econômico – será o beneficiário da retribuição ou remuneração a que elas correspondem. (ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – Pressupostos Positivos – Arquétipo do ISS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 37. 1986)*

Deve ser ressaltado que as receitas auferidas mediante a exploração do serviço não se confundem com meras entradas, pois tão só as receitas remuneram o serviço e representam o seu preço, correspondendo ao esforço prestado ao tomador. De fato, existem valores que são entregues às agências de turismo que deverão se repassados a terceiros (despesas de passagens, hospedagens, refeições, publicação de anúncios, etc.) e que apenas transitam por seus lançamentos contábeis, não ingressando de forma definitiva em seu patrimônio, destinando-se a remunerar, exclusivamente, os serviços prestados por terceiros. Dessa maneira, a agência de turismo, na qualidade de

SF/15531.17797-08



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

mandatária de seus clientes, apenas repassa os valores que recebe dos mesmos aos verdadeiros prestadores, figurando como mera depositária.

É relevante asseverar que a questão da definição da base de cálculo do ISS devido pelas empresas de agenciamento de mão-de-obra já foi analisada sob a ótica da não incidência dos valores repassados a terceiros. No Recurso Especial nº 1138205/PR, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ISS deveria restringir-se à taxa de agenciamento quando a execução da atividade fosse implementada por empregados contratados por terceiro.

Alinhando-se às orientações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da matéria, o Projeto esclarece que a base de cálculo das agências de viagens deve ser a comissão recebida ou o valor que a agência vier a agregar ao preço de custo do serviço disponibilizado pelos fornecedores dos produtos contratados. Esses são os valores efetivamente incorporados à agência, conforme orientação que se extrai do art. 27, § 2º, da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, que dispõe sobre a Política Nacional de Turismo.

Finalmente, reputamos a Proposição válida para salvaguardar as agências de viagens da atuação do Fisco municipal, que poderia interpretar a base de cálculo de modo a incluir no valor devido o montante recebido e, *a posteriori*, repassado aos executores dos programas e pacotes de turismo, considerados os traslados, hospedagens e demais acessórios. Sugerimos uma Emenda apenas para deixar o texto mais claro, excluindo a expressão “mercadorias”, a fim de que não ocorra um conflito de competência com o ICMS.

**III – VOTO**

Diante do exposto, somos pela APROVAÇÃO do Projeto de Lei do Senado nº 388, de 2011 – Complementar com base na seguinte emenda:



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

## EMENDA N° - CAE

Dê-se ao § 4º do art. 7º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, na forma do art. 1º do Projeto de Lei do Senado nº 388, de 2011 – Complementar, a seguinte redação:

“Art. 7º.....

§ 4º O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços descritos pelo subitem 9.02 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, prestados por agências de turismo que exerçam atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores, terá como base de cálculo o valor da comissão recebida pelos fornecedores e o valor que as agências agregarem ao preço de custo dos serviços turísticos.

..... (NR)"

Sala da Comissão, em de de 2015.

Senador RONALDO CAIADO  
DEMOCRATAS/GO