



**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**

**RELATOR “AD HOC”: Senador JOSÉ AGRIPINO**

**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



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

hipótese de agências de turismo remuneradas por comissão nos moldes mencionados. O 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



**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° 1 - 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 24 de novembro de 2015.

Senador DELCÍDIO DO AMARAL, Presidente

Senador RONALDO CAIADO, Relator

Senador JOSÉ AGRIPINO, Relator “ad hoc”