



PARECER Nº 2011/

PROCESSO Nº: 2011/216490

INTERESSADO: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT)

ASSUNTO: Consulta sobre a Emissão de Nota Fiscal de Serviços por Agências de Viagens

EMENTA: Tributário. Obrigação Acessória. Emissão de Nota Fiscal de Serviços. Emissão de Nota Fiscal de Serviços por Agências de Viagens. Serviço de intermediação ou agenciamento. Serviços de organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. ISSQN. ISS. Retenção de ISSQN na fonte.

1. RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

No presente processo, a **Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT)**, inscrita no CNPJ com o nº 34.028.316/0001-02 e no CPBS com o nº 022.213-5, requer parecer deste Fisco sobre interpretação da legislação tributária municipal acerca da obrigatoriedade das agências de viagens emitirem documento fiscal quando da intermediação de serviços.

A Consulente informa que não identificou na legislação tributária de Fortaleza orientações sobre procedimentos para emissão de documentos fiscais pelas agências de viagens quando da intermediação do serviço de hospedagem; que esta consulta tem como objetivo esclarecer os procedimentos tributários na retenção do ISSQN, bem como a emissão de documentos fiscais de serviços efetuados por intermédio de agências de viagens nos pagamentos correspondentes a hospedagens; que a Secretaria da Receita Federal par fins de retenção de tributos federais, por meio da IN nº 480/2004, estabelece no artigo 10 que a retenção será feita sobre o total a pagar a cada empresa prestadora de serviço intermediada por agências de viagens.

A Consulente anexou a seu pedido cópia de procuração pública que dá poderes ao signatário e cópia do ato de criação da Consulente (Decreto-Lei nº 509/1969).

1.2. Da Consulta

Sobre o **instituto da consulta**, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).



Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se que já houve resposta a diversas consultas sobre a obrigatoriedade de agências de viagens emitirem nota fiscal de serviços para serviços intermediados. No entanto, devido as alterações promovidas na obrigação de emissão de emitir documento fiscal, por meio do Decreto nº 12.704, de 05/10/2010, resolveu-se abordar a questão na íntegra.

Eis o **relatório**.

2. PARECER

Para responder a consulta formulada, primeiramente é necessário tecer algumas observações acerca da obrigação de emissão de nota fiscal de serviço e da questão da tributação pelo ISSQN dos serviços prestados pelas agências de viagens.

2.1. Da obrigatoriedade de emissão de documento fiscal

A obrigatoriedade de emissão de documento fiscal é uma obrigação acessória (dever instrumental) que é instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar a arrecadação dos seus tributos. O fundamento para a instituição dessa obrigação de fazer encontra-se previsto no artigo 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

O Município de Fortaleza, no uso da sua competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), visando criar meios para a identificação dos fatos sujeitos a incidência deste imposto e a sua quantificação, por meio da Lei nº 4144, de 27/12/1972, alterada da Lei Complementar nº 14, de 26/12/2003, estabelece a obrigatoriedade da emissão de documento fiscal, *in verbis*:

*Art. 147. O sujeito passivo, ainda que isento ou imune, fica obrigado a manter e utilizar em cada um dos seus estabelecimentos os livros contábeis: diário e razão, os livros fiscais; bem como a emitir nota fiscal, cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), fatura ou bilhete de ingresso, por ocasião da prestação dos serviços. (**Grifo nosso**)*

§ 1º O Regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, de notas fiscais de serviços, de cupom fiscal de faturas ou de bilhete de ingresso e a forma e prazos para a sua escrituração ou emissão, podendo, ainda, dispor sobre a dispensa ou faculdade do uso dos mesmos em determinados casos, tendo em vista a natureza dos serviços ou o ramo de atividades dos estabelecimentos.

§ 2º A espécie de documento fiscal a ser usado pelo contribuinte será estabelecido em ato do Secretário de Finanças, no interesse da Administração Tributária, observados os requisitos do regulamento.

O Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004 e alterado pelo Decreto nº 12.704, de 05/10/2010 – atendendo ao disposto na norma legal citada e transcrita acima – em seu artigo 157, estabelece que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas são obrigadas a emissão de nota fiscal de serviço, por ocasião da prestação do serviço.

O citado Regulamento, em seu artigo 164, estabelecia na sua redação originária que era proibida a emissão de documentos fiscais quando a prestação de serviço não fosse sujeita a incidência do ISSQN.

No entanto, a norma que proibia a emissão de documento fiscal para serviços não tributados pelo imposto municipal foi revogada pelo art. 11 do Decreto nº 12.704, de 05/10/2010. Com isso, ressalvados os casos expressamente previstos no art. 248 do citado Regulamento, a

Processo nº 2011/216490 – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT)



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

obrigação de emitir nota fiscal passou a ser destinada a todos os prestadores de serviços, nos termos disposto no *caput* 157 do Regulamento do ISSQN. Não interessando, portanto, se o serviço é ou não tributado pelo imposto.

Resta, no entanto, saber se há obrigação de emitir nota fiscal para os serviços intermediados por agências de viagens e se as suas atividades são tributadas pelo ISSQN para fins de retenção deste imposto na fonte, quando forem executadas para substituto tributário.

2.2. Da Tributação das Atividade das Agências de Viagens pelo ISSQN

A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) decorre da prática da situação ou do fato definido em lei como hipótese de incidência tributária. Ou seja, para o nascimento da obrigação de pagar o imposto é necessário que ocorra na prática a situação prevista em lei, que também é definida como fato gerador da obrigação tributária principal.

No caso do ISSQN, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei complementar nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal. No caso do Município de Fortaleza, a recepção dos serviços previstos na norma federal citada se deu por meio da Lei complementar Municipal nº 14/2003 e estão retratadas pelo Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.

Conforme dispõe o art. 1º do Regulamento do ISSQN, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços anexa.

Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, o que é relevante é a natureza ou a essência do serviço prestado e não denominação dada a ele.

Feitas estas observações gerais sobre a incidência do ISSQN, passa-se agora à análise da incidência do imposto sobre as atividades desenvolvidas pelas agências de viagens.

A consulta formulada, conforme já exposto, gira em torno da obrigação emissão de documentos fiscais pelas agências de viagens quando da intermediação do serviço de hospedagem, para fins de retenção do ISSQN na fonte. Como a questão trata da retenção do ISSQN, para esclarecer a questão é necessário saber se incide ou não o imposto municipal sobre esta atividade e outras prestadas pelas agências de viagens e como deve ser feita a quantificação do imposto *in casu*.

As agências de viagem, de um modo geral, realizam basicamente duas atividades, a de intermediação ou agenciamento de serviços e a de organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres, que se encontram previstos no subitem 9.2 da Lista de Serviços anexa ao Regulamento do ISSQN. Por isso, prestam serviços sujeitos ao ISSQN.

A realização da atividade intermediação ou agenciamento pode ser decorrente de um contrato de comissão ou de corretagem, na forma prevista no Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O contrato de comissão, de acordo com o disposto no art. 693 do Código Civil, tem por objeto a aquisição ou a venda de bens ou serviços pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente. Ou seja, neste caso, o intermediário ou comissário vende bens ou serviços de terceiros



Fortaleza Prefeitura de

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

como se fosse seu, ficando no caso, diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente (prestador do serviço intermediado).

Na espécie de contrato citado acima, o comissário recebe o valor total da remuneração do objeto da venda, nela estando incluída a sua comissão que é a remuneração da intermediação feita.

Já no contrato de corretagem, pelo disposto no art. 722 do Código Civil, uma pessoa, não ligada à outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

Nos contratos de corretagem, o faturamento do serviço vendido deve ser feito por quem efetivamente presta o serviço e não pelo intermediário, pois não é este o responsável prestação do serviço. O corretor ou intermediário apenas aproxima o verdadeiro executor da atividade ao cliente, para estes celebrem o negócio jurídico.

Tanto no contrato de corretagem, como no contrato de comissão, a remuneração do intermediário é apenas o valor da comissão cobrada, não integrando a remuneração do serviço o valor do bem ou serviço intermediado. A diferença básica entre os dois tipos de contratos, quanto à remuneração serviço prestado, reside no fato de que, no contrato de comissão o intermediário (comissário) cobra a sua remuneração junto com o valor do bem ou serviço intermediado, fica com o valor da sua remuneração e repassa o valor do bem ou serviço intermediado para o comitente; e no contrato de corretagem, o corretor recebe a sua remuneração da pessoa que lhe contratou para prestar-lhe o serviço de corretagem.

Na atividade de intermediação ou agenciamento de serviços, realizada pelas agências de viagens, elas se colocam entre determinados prestadores de serviços que realizam os serviços de transportes, de hospedagem etc. e as pessoas usuárias dos serviços destes, visando aproximá-los. Neste caso, a receita da agência sujeita ao ISSQN é a referente à comissão ganha pela intermediação, não importando quem a pague.

Caso o contrato celebrado entre a agência e prestador do serviço seja de comissão, ela venderá o serviço de transporte, de hospedagem etc. como fosse seu e por isso, o contratante, paga o valor total do serviço para a agência, nele estando incluído o valor da comissão que é a remuneração do serviço prestado pela agência. Neste caso, o valor recebido pelas agências que será repassado ao comitente, que é o prestador serviço intermediado, não integra a base de cálculo do ISSQN nesta espécie de serviço prestado pelas agências, por não corresponder a remuneração de um serviço prestado por elas, e sim por terceiros. O serviço intermediado pelas agências será tributado pelo ISSQN somente quando o real prestador o executar, sendo este, portanto, o contribuinte deste imposto.

A segunda espécie de serviço prestado pelas agências de viagens - o de organização, promoção, e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres - a forma da sua execução é diferente e, conseqüentemente, também difere a determinação da base de cálculo do ISSQN incidente sobre ele.

Na organização, promoção e execução de programas de turismo, a agência de viagem responde por todo o serviço perante o seu cliente. Os serviços de transporte, de hospedagem, de traslado, de alimentação etc. são apenas partes ou insumos integrantes do programa de turismo, passeio, viagem, excursões e congêneres. Neste caso a utilidade vendida pela agência é o passeio ou a excursão e não a passagem, a hospedagem etc. Estas são apenas meio daquele. Com isso, o valor da base de cálculo do ISSQN neste tipo de serviço é o valor total cobrado do cliente, não



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

importando quanto a agência irá repassar para terceiros subcontratados para remunerar os serviços acessórios que lhe foram prestados.

Ante o exposto, destaca-se que, no caso da tributação do ISSQN em relação às atividades das agências de viagens, a retenção na fonte do imposto em questão pelo contratante somente será feita sobre o valor total pago a agência de viagem se o serviço contrato for o de organização, promoção, e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres.

Se a compra for de serviço de transporte (passagem) ou de hospedagem, caso a agência seja a comissária do serviço, a atividade dela será de intermediação ou de agenciamento. Sendo, neste caso, o ISSQN incidente apenas sobre o valor da comissão que a agência está autorizada, pelo comitente, a cobrar.

Ressalta-se ainda, que no contrato de comissão que conste cláusula *del credere* - que torna o comissário responsável, perante o comitente, pelo cumprimento das obrigações das pessoas por ele contratadas - qualquer valor cobrado para compensar o ônus assumido integra a base de cálculo do ISSQN, por se tratar da remuneração do serviço do serviço de intermediação e cobrança prestado.

No serviço de intermediação ou de agenciamento feito pelas agências de viagens, resta saber ainda, quem irá pagar a comissão, se o prestador do serviço intermediado ou o cliente - comprador do serviço intermediado. Se for o cliente e ele for substituto tributário, deverá ser feita a retenção do ISSQN na fonte apenas sobre o valor da comissão, que deverá ser destacado pela agência de viagem no documento fiscal emitido. Caso a comissão da agência seja paga pelo prestador do serviço intermediado, neste caso não cabe ao contratante reter ISSQN na fonte, pois o valor que estará sendo cobrado é referente ao serviço de terceiros e não de um serviço que agência esteja prestando ao comprador do serviço intermediado.

Ante o exposto, ressalta-se que a tributação do ISSQN em relação às atividades das agências de viagens difere da retenção dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal referidos pela Consulente, ao mencionar a forma de retenção de tributos federais, prevista na IN-SRF nº 480/2004.

2.3. Da Emissão de Nota Fiscal de Serviço para as Atividade das Agências de Viagens

Conforme foi exposto, as normas do Município de Fortaleza impõem a obrigação de emitir de nota fiscal de serviço às pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas, por ocasião da prestação do serviço (art. 157 do Regulamento do ISSQN).

Desta norma extraem-se três condições estabelecidas para determinar a obrigação de emitir documento fiscal. Para que alguém seja obrigada à emissão da nota fiscal de serviço é necessário que ela: i) seja pessoa jurídica ou equipada, ii) seja prestadora de serviço e iii) que efetivamente execute a atividade de prestar serviço. Com isso, sem a ocorrência conjunta destas três condições não há obrigação de emitir nota fiscal de serviço.

Sobre a obrigação das agências de viagens emitirem documento fiscal, destaca-se, diante dos requisitos expostos, que elas são pessoas jurídicas ou equiparadas e que as atividades realizadas por elas são de prestação de serviços. Com isso, as agências de viagens são obrigadas a emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), por ocasião da prestação de serviço, a partir do dia 1º de julho de 2011, conforme cronograma de início da obrigação estabelecido pela Instrução Normativa nº 03/2010 e alterado pela Instrução Normativa nº 06/2010. Resta saber, no entanto,



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

se elas são obrigadas a emitir documento fiscal quando da intermediação do serviço prestados por terceiros, que foi o objeto da consulta em questão.

Sobre esta obrigação acessória, para saber se agência deve emitir NFS-e quando a atividade for de agenciamento ou intermediação será necessário identificar se ela celebrou com o prestador do serviço intermediado um contrato de comissão ou de corretagem.

Se a relação da agência com o efetivo prestador do serviço intermediado for resultante de um contrato de comissão, ela estará vendendo o serviço de transporte, de hospedagem etc. em seu próprio nome, à conta do comitente. Isto é, ela estará vendendo o serviço de terceiros como se fosse seu. Neste caso, ela deverá emitir a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) para o contratante do serviço intermediado pelo valor total cobrado e destacando o valor da sua comissão autorizada pelo comitente.

Neste caso, no Sistema GISS Online, emissor da NFS-e, o prestador do serviço emitirá a nota fiscal pelo seu valor total, informado no campo "Valor do serviço prestado" o valor cobrado do cliente e no campo "Valor das deduções" o valor correspondente à remuneração do serviço intermediado que será repassada ao comitente, deixando como base de cálculo do ISSQN apenas o valor correspondente a comissão, que será a diferença entre o valor do serviço prestado e o valor das deduções.

Caso a relação da agência com o prestador do serviço intermediado seja decorrente de um contrato de corretagem, ela deverá emitir a nota fiscal de serviço para o intermediado (empresa de transporte, hotel etc.) e não para o cliente deste. E no documento fiscal deverá constar apenas o valor das comissões pagas pelos serviços intermediados por ela em cada mês (competência tributária do ISSQN). Neste caso, a obrigação de emitir documento fiscal para o contratante do serviço intermediado é do verdadeiro prestador do serviço (empresa de transporte, hotel etc.).

Já no tocante a prestação do serviço de promoção e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres, pelo fato do serviço ser executado integralmente pela agência e sob responsabilidade desta, a nota fiscal de serviço deverá ser emitida pela agência, constando o valor total cobrado, que será também a base de cálculo do ISSQN.

Ante o exposto, verifica-se que a determinação de para quem a agência tem a obrigação de emitir a nota fiscal de serviço e os valores que devem constar na nota fiscal como base de cálculo do ISSQN depende da relação contratual dela com a pessoa que ela está intermediando.

3. CONCLUSÃO

Em função do exposto sobre o tema consultado, informa-se que as agências de viagens estão obrigadas a emitir a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) a partir do dia 1º de julho de 2011, conforme cronograma de início da obrigação estabelecido pela Instrução Normativa nº 03/2010 e alterado pela Instrução Normativa nº 06/2010.

Sobre para quem as agências de viagens devem emitir a nota fiscal de serviço e qual o valor da base de cálculo do ISSQN a ser destacado para fins determinação do imposto a ser recolhido ou retido na fonte, depende do tipo de serviço prestado e da forma contratual sob a qual ela realiza a sua prestação de serviço.

No serviço de intermediação de serviços de terceiros, se a agência exercer sua atividade na forma do contrato de comissão, ele deve emitir a nota fiscal de serviços para o contratante do serviço intermediado, pelo valor total cobrado e destacar o valor da comissão remuneratória de seu serviço para fins da determinação do ISSQN a ser recolhido ou retido na fonte, que neste caso incidirá apenas sobre o valor da comissão.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

Caso a agência de viagem exerça sua atividade de intermediação de serviços de terceiros sob a forma do contrato de corretagem, ela deve emitir nota fiscal para o prestador do serviço intermediado se este for a pessoa que celebrou o contrato de intermediação com ela e informar no documento fiscal apenas o valor da comissão auferida em cada competência mensal. Neste caso, a emissão do documento fiscal para o usuário do serviço intermediado é de responsabilidade de quem irá prestar este serviço e não da agência.

Já na prestação do serviço de promoção e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões e congêneres, pelo fato do serviço ser executado integralmente pela agência e sob responsabilidade desta, a nota fiscal de serviço deverá ser emitida pela agência para o contratante do serviço dela, constando o valor total cobrado, que será também a base de cálculo do ISSQN.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza, 29 de agosto de 2011.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

DESPACHO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, __/__/__

DESPACHO DO SECRETÁRIO

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, __/__/__
