

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — EMPRESAS DE PROPAGANDA — CONCEITO DE RECEITA E CRITÉRIOS DE LANÇAMENTO

— Não são tributárias, dentre as receitas e entradas das agências de publicidade, senão a taxa de produção e a taxa de veiculação.

— Da base de cálculo devem ser excluídos serviços e materiais adquiridos de terceiros, que são despesas de reembolso, antes que receitas das agências.

PARECER

FATOR — Grupo de Publicidade Industrial Ltda. consulta-nos sobre a regularidade de autuações que sofreu, por parte da fiscalização municipal, relativamente a lançamentos de imposto sobre serviços.

I

Preliminares. As empresas de publicidade vendem um tipo especial e *sui generis* de serviço, que se traduz na expressão “propaganda” — designação que abrange também atividades que não configuram serviços — o qual, sob aparente simplicidade, assume as mais variadas formas e tem peculiaridades bastante complexas. Além disto, desenvolvem outras atividades que não configuram serviço, no sentido rigoroso do termo.

No campo da tributação, estas complexidades e peculiaridades se refletem essencialmente na dificuldade de fixação do critério para determinação da base imponible do imposto sobre serviços.

A lei federal (norma geral de direito) é, como se verá, muito clara e

insofismável, ao dispor que “a base de cálculo é o preço do serviço”. A questão está em se saber que elementos compõem esse preço e quais fatores não o devem integrar, para efeito de tributação pelo imposto sobre serviços (I.S.S.), segundo a sistemática desse tributo, na conformidade das exigências do sistema constitucional tributário. Que é sobre o preço que se calcula este imposto, não há dúvida. A questão está em se saber o que é preço.

O problema proposto bem demonstra a fatuidade do falso aforismo *in claris non fit interpretatio*. Mostra que razão tem Carlos Maximiliano, quando evidencia que mesmo as normas mais singelas, objetivas e diretas carecem de interpretação. Neste estudo, procuraremos desvendar qual a correta interpretação do dispositivo legal, para saber como corretamente aplicá-lo.

O problema está na ausência de critérios específicos, para balizar os lançamentos do imposto de serviços, no caso de agências de publicidade. Na verdade, os critérios genéricos precisam de ser aplicados a casos específicos com precisão e rigor, respeitando,

porém, as peculiaridades de cada tipo de atividade sujeita a este imposto, ou seja, configurando, com minúcia e precisão, o que seja serviço tributável, em cada caso.

II

A consulente — como todas as empresas congêneres — vende serviços publicitários a seus clientes, em geral industriais, comerciantes, prestadores de serviços e, eventualmente, até a entidades públicas. Seus serviços consistem em planejar e elaborar promoções publicitárias. A finalidade última é tornar conhecido do público um produto, mercadoria ou estabelecimento e motivar os eventuais interessados a adquiri-los.

Numa formulação mais ampla — segundo Nelson de Sousa Sampaio, ilustre catedrático da Faculdade de Direito da Bahia — propaganda é “a comunicação de idéias, sentimentos e símbolos, para formar em outrem convicções, atitudes e comportamentos, desejados pelo propagandista”. É que, ensina este insigne mestre do direito, *propaganda* é o gerundivo feminino do verbo latino *propagare*, que significa fincar na terra ramos de plantas com o fim de multiplicá-las. Além desse sentido, que ainda conserva em português, como vemos na expressão corrente “propagar espécies animais e vegetais”, a palavra já tinha, em latim, o significado de estender e transmitir” (SAMPAIO, Nelson de Souza. *A propaganda e o direito*. Rio, 1969, p. 15).

A publicidade compreende, assim, dois grandes setores de atividades: a parte intelectual de planejamento e organização de uma campanha e a parte executiva de instrumentação técnica e material da mesma e ulterior veiculação. Podem ainda prestar um terceiro tipo de serviço, complementar ou acessório, como a realização de pesquisas de mercado, pesquisa de opinião pública, promoção de vendas, controle de

publicidade, relações públicas etc. Estas atividades classificam-se como atividades internas e externas. *Internas* são as que consistem em trabalho principalmente intelectual de concepção, planejamento, estudo, programação, pesquisa de mercado etc. *Externas* são aquelas de encomenda de material, instrumentos técnico se serviços especializados para concretizar o plano ideal, o *projeto*, cuja culminância (atos de busca da finalidade) consiste na sua *veiculação*.

A veiculação é a entrega do material resultante do trabalho aos órgãos de comunicação que levam o teor ou conteúdo da idéia ou sugestão que se quer transmitir, ao público.

Disto tudo se vê que os serviços publicitários, classificados em *internos* e *externos*, na verdade se resumem em serviços de elaboração (verdadeiros serviços) e em agenciamento de serviços de terceiros. Efetivamente, no primeiro caso, a empresa de publicidade vende *sua* atividade e *sua* capacidade de engendrar um plano. No segundo (fase executiva) agencia os instrumentos de realização do plano e os veículos que atingirão o público.

Estas peculiaridades têm como consequência, em cada caso, determinar que o regime tributário se afeiçoe às exigências intrínsecas desta maneira de ser do negócio.

A ponderação sobre estas características é condição de boa compreensão do problema que se vai expor.

Histórico. A consulente fornece a seus clientes faturas de cobrança, nas quais se incluem todas as importâncias que lhe são devidas, em razão de um determinado contrato de publicidade. Estas importâncias — que determinam o montante total da fatura — compreendem os serviços da própria consulente (internos) e os de terceiros, por meio dela agenciados, assim como reembolso de despesas com a compra de bens, em nome do cliente e para ele.

Como a Prefeitura não tem critério,

para homologação do imposto de serviços lançado pelos contribuintes entendendo muitas vezes de exigir o referido tributo sobre o total do faturamento, como se este fosse o *preço* do serviço (base imponible legalmente estabelecida). O fisco municipal confunde, assim, o preço do serviço com faturamento.

Destarte, entre outras ilegalidades, o modo de proceder da Prefeitura infringe flagrantemente o princípio *ne bis in idem*, uma vez que os serviços de terceiros, incluídos nas faturas, já foram tributados oportunamente. Por este critério (ou lamentável demonstração de falta de critério), sofrem nova tributação.

Por outro lado, a tributação pelo total da fatura (ou pelo faturamento mensal — soma dos totais das faturas — como foi feito, *in casu*, no lançamento de officio) inclui parcelas que não representam serviços, mas reembolsos de despesas que absolutamente não representam matéria tributável, como o estabelece a lei e como decorre das exigências do sistema, aplicadas aos fatos, tais como se dão na prática diária desse setor de atividades.

Considerações propedêuticas. A introdução, em nosso sistema tributário, por força de disposição expressa da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, do imposto sobre serviços, veio causar alguma perplexidade dada a dificuldade de adaptação às exigências do novo tributo.

Na verdade, este é efetivamente um *novo* tributo, não se confundindo com qualquer dos anteriormente existentes entre nós, muito embora tenha alguns traços de antigos tributos aqui adotados.

A experiência sobre que nos baseamos foi a européia, onde se introduziram, também recentemente, reformas que por nós foram copiadas, o que levou o mestre Aliomar Baleeiro a referir-se a este tributo com a saborosa expressão: “vinho novo em pipa velha”.

Muito razoável, portanto, a primeira sensação de perplexidade, não só da administração pública, como dos contribuintes. Evidência disto está na circunstância de não se ter providenciado a edição da legislação paralela, tendente a dispor medidas no sentido de assegurar o integral cumprimento da lei, inicialmente. Este imposto entrou em vigor sem estar acompanhado da legislação sobre deveres acessórios e outras medidas que normalmente compõem o séquito de cada tributo.

Os próprios deveres acessórios, que haveriam de ser previstos por ocasião da instauração do novo sistema, não vieram previstos nem com a clareza necessária nem oportunamente.

A Prefeitura de São Paulo tardou muitos meses para editar as normas referentes a deveres acessórios, tendo em vista assegurar a correção da arrecadação; não só foi editada tardiamente, como sofreu inúmeras modificações em função da experiência prática, decorrente da implantação e das primeiras aplicações do tributo, nas suas modalidades iniciais.

Na verdade, o Código Tributário Nacional, ao ensejar a tributação das assim chamadas operações mistas — que se constituem dos casos em que concomitantemente se reúnem o fornecimento de mercadorias e de serviços — fez uma tentativa, aliás malograda, já que mal chegou a entrar em funcionamento normal, sobrevivendo a sua revogação. Isto bem demonstra a confusão generalizada, estarrecimento e perplexidade que assaltaram os espíritos, quanto a esta novidade.

Por outro lado, a própria legislação do imposto sobre serviços, embora muito recente, vem sofrendo as mais profundas alterações, de forma e de fundo, ao longo dos últimos tempos, também em função das dificuldades que veio oferecendo e por causa da circunstância de se tratar de uma experiência. Inexperientes e despreparados para a adoção dos novos critérios — e sobre-

tudo para a aceitação do novo tributo — fisco e contribuintes viveram situações de desinteligências, desentendimentos, perplexidade, dúvida, e irresolução, durante um tempo muito prolongado, que, infelizmente, persistem até hoje embora atenuadas.

Este caso é um nítido exemplo das consequências da situação que se procurou descrever. A Prefeitura de São Paulo, muito especialmente, além de não ter uma legislação bastante extensa, expressa e clara, a respeito do assunto, até hoje não mantém um órgão de consulta que possa orientar os contribuintes que, destarte, ficam ao sabor dos humores variáveis dos diversos agentes fiscais, no tocante à orientação a ser seguida relativamente a cada problema emergente.

Nota-se, até hoje, insegurança do fisco municipal, no trato das questões mais controvertidas. Isto é, até certo ponto, explicável (embora não justificável).

Para não mencionar as constantes e reiteradas alterações da legislação municipal sobre o assunto, no curto período de 1.º de janeiro de 1967 até esta data, tivemos duas alterações constitucionais atingindo a questão e quatro normas gerais de direito tributário, cada qual adotando critério completamente diferente. Tudo isto considerado, podemos passar ao exame da questão proposta pela consulta.

O imposto municipal sobre serviços.
O imposto sobre serviços começou a ser aplicado a 1.º de janeiro de 1967. a) Dessa data até 31 de dezembro de 1968, foi regido pelo art. 71 do Código Tributário Nacional (com redação dada pelo Ato Complementar n.º 34, de 30/1/67), que fixou um rol exemplificativo de serviços e estabeleceu, como base impositiva, o “preço do serviço”.

b) A 1.º de janeiro de 1969, passou a vigor o sistema instituído pelo Decreto-lei n.º 406 (de 31/12/68). Este diploma manteve a base de cálculo e

demais características do tributo, com a importante modificação, porém, consistente na alteração do conteúdo, da forma e da natureza da lista, que passou a ter caráter exaustivo.

c) Subsequentemente, a disciplina da matéria foi alterada pelo Decreto-lei n.º 834, de 8/9/69, que passou a ser aplicável a partir de 1.º de janeiro de 1970. Nenhuma das modificações introduzidas atinge os dados essenciais deste estudo, já que ficaram circunscritas a outros aspectos da matéria.

d) O Código Tributário paulistano (Lei municipal n.º 6.989, de 29/12/66), na conformidade da legislação complementar supracitada, instituiu o imposto sobre serviços, nos seus arts. 49 e seg., que serão, aqui, oportunamente invocados.

Estabeleceu, como base de cálculo, o preço do serviço (art. 53), na conformidade do critério estabelecido pelas normas gerais de direito tributário (incidência sobre o preço). Quanto às alíquotas, estabeleceu diversas (tabela anexa à Lei n.º 6.989), das quais estão em vigor somente aquelas referentes a serviços mantidos pelas leis complementares posteriores à sua edição.

Ao nosso estudo interessa sublinhar que as alíquotas aplicáveis à base impositiva — quanto aos serviços rotulados sob a designação genérica de publicidade — são de 2% ou 5%, conforme o caso, o que examinaremos oportunamente.

e) A legislação municipal ulterior, interessante ao problema em causa, reduz-se às Leis n.ºs 7.047, de 6/9/67 e 7.083, de 7/12/67.

Receitas das empresas de publicidade. O conceito *receita* se refere a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera *receita* o ingresso de dinheiro que vem a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.

As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que a recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

Estes conceitos não são, entretanto, concordes com as designações que vêm recebendo, quer na doutrina, quer na legislação, quer na vivência prática de diversos setores de negócios. Por si se iniciam as dificuldades que a solução do nosso problema exige enfrentar.

Não obstante isto, as empresas de publicidade adotaram peculiar nomenclatura, para suas receitas e demais entradas. E estas exóticas denominações foram parcialmente encampadas pela legislação federal que disciplina o exercício da profissão de publicitário (Lei n.º 4.680, de 18/6/65, regulamentada pelo Decreto n.º 57.690, de 1 de fevereiro de 1966).

Além da falta de uniformidade vocabular na praxe diária dos negócios publicitários, nos últimos anos tem havido célere evolução semântica, com a modificação do significado de certos termos referentes a receitas e entradas.

Como se tudo isto não bastasse, acontece também que os integrantes da classe, reunidos no Rio de Janeiro, no I Congresso Brasileiro de Propaganda, em 1957, decidiram criar, para aplicação à matéria, *normas-padrão*, adotando terminologia própria que, entretanto, não vem sendo observada.

A profissão publicitária é, pois, uma profissão regulada por lei federal e suas tabelas de preços, bem como demais formas de realização de entradas são disciplinadas por normas jurídicas que não podem ser ignoradas pelo aplicador da lei municipal, ao tratar da base impositivo do imposto sobre serviços.

Estas observações impõem levar em consideração a essência substancial e objetiva das entradas e receitas, sem apego a designações e nomes, tal a sua

variedade de significados, e falta de uniformidade.

Já se vê, pelo exposto, que a determinação dos "serviços tributáveis", para ulterior identificação do seu preço, no caso de agências de publicidade, não é tão singela quanto à primeira vista pode parecer.

Procurando absorver e assinalar esta complexa gama de normas que tratam da matéria, vamos tentar reduzir a um quadro sistemático os tipos de atividades das empresas de propaganda e as respectivas entradas e receitas, a fim de, ulteriormente, desvendar os critérios para determinação do que seja ou não preço de serviço, como condição de fixação das respectivas bases de cálculo. Tudo isto não pode perder de vista, nem deixar de levar em consideração a prática normal que, *de fato*, se desenvolve diariamente, nos negócios publicitários.

Sob as designações honorários, comissões, descontos, bonificações, abatimentos, taxa de agência, taxa de veiculação etc., variáveis no tempo e no espaço, adotadas com diversos significados pela lei, pelas *normas-padrões* e pela praxe, as receitas e entradas das agências de publicidade são, de modo geral, as seguintes:

1. taxa de produção ou taxa de agência (15% ou 17%), paga pelo cliente;
2. taxa de veiculação (20%) paga pelo veículo;
3. desconto por antecipação de pagamentos, pago pelo veículo;
4. lucro com a compra de espaço antecipado.

1. A taxa de produção ou de agência corresponde, na verdade, a honorários, pelos serviços das agências, nos quais se integram as comissões sobre as despesas com serviços de terceiros encomendados por intermédio das agências.

2. A taxa de veiculação é uma participação no seu faturamento que os

veículos dão às agências, como incentivo.

3. Além disso, os veículos concedem descontos pelo pagamento antecipado de dívidas, descontos estes que, quando absorvidos pelas agências, constituem renda sua.

4. Se uma agência compra antecipadamente um espaço, dele fica dona e, ao vendê-lo, obtém lucro.

Nossa tarefa se resume em estudar a natureza de cada uma destas entradas, para confrontá-las com o conceito de serviço tributável que se estruturou em função do sistema estabelecido pelas normas gerais de direito tributário (Decretos-leis n.ºs 406 e 834), para se concluir, em cada caso, pela incidência ou não do imposto sobre serviços.

Serviços tributáveis e receitas das agências de propaganda. São inequivocamente receitas correspondentes a serviços prestados pelas agências de publicidade os arrolados *retro* sob os n.ºs 1 e 2.

A produção e a veiculação são atividades típicas e próprias das empresas do ramo.

As bases imponíveis e respectivas alíquotas, nos dois casos, serão objeto de exame, ulteriormente.

Já as receitas, arroladas sob n.ºs 2 e 4, não correspondem a serviço tributável. Sobre o seu montante não pode incidir o imposto sobre serviços.

Efetivamente, tais receitas são auferidas pelas empresas de publicidade por outras razões que não a contrapartida por qualquer prestação de serviço.

Estudemo-las em suas características.

a) 3. *desconto por antecipação de pagamento:* Costumam os veículos conceder aos anunciantes um desconto especial, pelo pagamento antecipado de dívidas.

Quando o numerário é fornecido pelo cliente à agência, para que pague com antecipação, há redução no custo da

veiculação, com benefício para o cliente, que dele (desconto) aproveita. Se, entretanto — como acontece com frequência — a agência adiantar o dinheiro, obtendo para si o desconto, auferirá receita.

Parece muito claro que esta receita não se pode classificar como pagamento de serviço. É, pelo contrário, receita financeira da agência, resultante de investimento de dinheiro seu. Neste caso, o desconto não se transmite ao cliente, mas beneficia a agência. A relação entre os clientes e a agência permanece inalterada: não é afetada pelo desconto.

Configura-se aí, claramente, uma aplicação de dinheiro, uma operação financeira corriqueira, com resultados inteiramente independentes de qualquer prestação de serviço.

A existência do proveito depende exclusivamente da aplicação de dinheiro. Seu montante depende da quantidade de dinheiro investida. Trata-se de operação que não configura nenhuma espécie de serviço, mas se subsume perfeitamente à noção de operação financeira.

Assim sendo, estamos em área típica de tributação federal, sendo peremptoriamente vedada a exigência de tributo municipal sobre seus resultados.

b) 4. *lucro resultante da compra antecipada de espaço:* Muitas vezes, a agência de propaganda compra espaço em veículo, antecipadamente, para depois usá-lo com este ou aquele cliente. Pode até vendê-lo a outra agência.

Nesta compra, por ser antecipada, obtém desconto, que representa receita sua. Tal receita também configura investimento financeiro. Não corresponde a remuneração por serviço algum.

É receita financeira, idêntica à que obteria se alugasse um imóvel para sublocar, com lucro. É investimento inteiramente estranho à noção de serviço.

Pelas mesmas razões anteriormente

invocadas, não pode sofrer incidência do imposto sobre serviços.

Base impositiva no imposto sobre serviços. Além das dificuldades que decorrem da complexidade de espécies de entradas das empresas de publicidade e variedade de designações, aliás à falta de critérios normativos para o lançamento (e, especialmente, para a determinação da base impositiva), concorre para tornar confusa a colocação do problema a discrepância conceitual e terminológica entre a legislação federal (norma geral de direito tributário, Decreto-lei n.º 406), a lei municipal (C.T.m.) e o seu decreto regulamentar.

Efetivamente, a lei complementar nacional é incisiva, determina que: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (art. 9.º, Decreto-lei número 406).

O Código Tributário do Município de São Paulo, sem repetir a regra, mas deixando-a implícita, dispõe:

“§ 1.º Para os efeitos deste imposto, considera-se preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição” (art. 53, Lei n.º 6.989).

O decreto regulamentar, por sua vez, veio estabelecer:

“Art. 34 — Para efeito da incidência do imposto, considera-se receita bruta das agências de publicidade:

I — o valor das comissões auferidas com a divulgação da propaganda;

II — o preço percebido pela concepção, redação, produção ou veiculação” (Decreto n.º 6.979).

A norma geral de direito tributário tem, necessariamente, que ser genérica; fixa, portanto, um critério genérico. Não é por ser genérico, entretanto, que este critério pode ser desrespeitado pela legislação subordinada.

A lei municipal instituidora do imposto sobre serviços, veio, também ge-

nericamente, determinar o que se considera preço, para efeito de cálculo do tributo. Dispôs assim dever-se entender a “receita bruta correspondente ao serviço”.

Com isto, pouco contribuiu. A aplicação deste vago princípio persiste sendo problemática em casos como o estudado.

Mais específico e mais claro — e, a nosso ver, criterioso — é o regulamento municipal.

Considera separadamente os dois tipos de receitas tributáveis das agências de publicidade (comissões ou taxa de veiculação e honorários ou taxa de produção) e deixa expresso que a base impositiva, em cada caso, é o “valor das comissões” e o “preço” (honorários) pela produção da publicidade.

A tabela anexa ao decreto, por sua vez, é inequivocamente clara, atribuindo à primeira hipótese a alíquota de 2% e à segunda a de 5% (item V, a, 4).

a) *taxa de produção.* A base impositiva, pois, no caso da taxa de produção, é a “receita bruta correspondente à prestação do serviço de produção” (art. 53, § 1.º, Lei n.º 6.989), assim entendido o “preço percebido pela concepção, redação, produção ou veiculação” (art. 34, II, Decreto número 6.979).

Não é, portanto, o total da fatura paga pelo cliente à agência, mas só a parte da fatura que se refere ao *preço* que a agência cobra, por seus serviços, do cliente.

Este preço é sua taxa de produção (ou honorários) sob a forma de percentagem sobre as despesas de produção externa, ou outra quantia que seja combinada.

É que, na fatura, a agência arrola serviços de terceiros, já tributados pelo próprio imposto de serviço, bem como materiais empregados na produção da *propaganda*, cuja circulação não pode

sofrer incidência do imposto sobre serviços.

Tributar sobre o total —vale dizer: tomar o total da fatura como base im-ponível — é incidir, portanto, em duas inconstitucionalidades: *bis in idem*, quando onera duas vezes o mesmo objeto (serviço de terceiros já tributado) e extravasão da competência própria municipal, ao tributar “materiais”, que não consistem em serviços.

Quanto a estes (serviços de terceiros e materiais) o imposto de serviços só pode incidir na comissão que a agência sobre eles cobra.

Na verdade, para que se assegure a fiel observância do critério fixado pelo art. 34, II, do regulamento do imposto sobre serviços, deve cingir-se à base de cálculo exclusivamente ao preço cobrado pela agência ao cliente. E este preço é uma parcela da fatura, um item do faturamento e não o seu total.

Tomar por base imponível o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz.

Para ser regular e válido, o lançamento (seja por homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço.

Nem se alegue que a Lei municipal (n.º 6.989) estipula dever ser entendido como preço a “receita bruta”, o que levaria à inteligência de que *todo dinheiro que entra* deve ser tributado.

Primeiramente, é preciso distinguir o conceito de entrada do de receita: o total da fatura é entrada. Receita é só o dinheiro que fica na agência prestadora do serviço. O restante deverá cobrir as despesas com serviços de terceiros e materiais; logo, é mera entrada de caixa, dinheiro que ingressa, com vocação transitória e destinação certa, nos cofres da agência. Serve para pagar os itens da fatura que não

correspondem a *serviço* da própria agência.

Aliás, a lei municipal é bem redigida. Não se limita a mencionar a expressão *receita bruta*, pura e simplesmente, mas refere-se explicitamente à *receita bruta a ele* (serviço) *correspondente* (art. 53, § 1.º).

Ora, qual a receita correspondente ao serviço? É a parte da fatura que não representa mera entrada, ou simples trânsito de dinheiro pela agência, por já entrar com destinação certa, qual a de cobrir dívidas.

b) *taxa de veiculação*. A segunda receita tributável é a “taxa de veiculação”. Como visto, com base em lei federal e na forma de tabelas previamente estabelecidas, os veículos de publicidade pagam às agências de propaganda uma comissão, que normalmente é de 20% sobre o custo da veiculação.

Esta receita é também tributada; tem a natureza jurídica de comissão de corretagem, remuneração de serviço, pois.

A base imponível é o montante da comissão paga (chamada também abatimento ou desconto).

A alíquota, de acordo com o Decreto municipal n.º 7.224, é de 2% (tabela anexa, item V, a, 4).

Em síntese. 1. Não são tributárias, das receitas e entradas das agências de publicidade, senão a taxa de produção e a taxa de veiculação.

2. Da base de cálculo devem ser excluídos serviços e materiais adquiridos de terceiros, que são despesas de reembolso, antes que receitas das agências.

3. No caso de taxa de produção, a base de cálculo é a receita que o serviço da agência proporciona (preço) e a alíquota é de 5%.

4. No caso da taxa de veiculação, a base imponível é o valor das comissões (descontos). A alíquota tributária é 2%.

5. Não são preço do serviço pres-

tado pela agência ao cliente as demais receitas que a agência porventura auferira.

As faturas dos serviços de publicidade. Seria o caso de se perguntar se, para evitar problemas, não seria mais fácil omitir nas faturas de serviço de publicidade a menção às notas fiscais de serviços de terceiros e materiais.

Já que, quando a agência encomenda serviços de terceiros, para realizar uma propaganda, ela pede que o faturamento já saia em nome do cliente, aí está configurada uma intermediação. Entretanto, nem por isso poderiam ser eliminadas da fatura que a agência apresenta ao cliente estas parcelas. É que o "preço" do serviço da agência inclui uma comissão sobre as parcelas. Por sua administração e intermediação na encomenda do serviço de terceiro a agência ganha uma comissão.

Daí a razão pela qual deve arrolar, na fatura que expede cobrando do cliente, todas as despesas que ensejam esta comissão. Porque — é preciso que isto fique bem entendido — substancial parcela da receita por serviços das agências é representada precisamente por estas comissões.

A forma de as agências se pagarem das despesas com sua administração e seu pessoal, e do serviço de engendrar, planejar e projetar uma propaganda é precisamente cobrar esta comissão, que se calcula sobre estes itens do faturamento. Aí está a razão pela qual eles não podem ser omitidos.

Grande parte do problema fiscal seria eliminada se tais itens fossem eliminados das faturas. Estas ficariam tão simples que já não ofereceriam problema. Mas, o obstáculo e a fórmula de cálculo dos pagamentos de serviço é esta.

O fisco tem o dever de adaptar-se a esta peculiaridade e respeitá-la. Não tem o direito de, para sua comodidade,

exigir que as agências modifiquem sua forma de agir. Não pode ignorar o direito que elas têm de organizar seus serviços e *modus operandi* na forma de suas conveniências e das praxes do ramo. Não pode também puni-las por terem uma maneira "complicada" de escriturar, faturar e operar. E esta punição se configura sempre que o fisco ignora as peculiaridades do funcionamento de um determinado setor de negócios.

É obrigação do fisco respeitar inteiramente o direito que têm as empresas de operarem com inteira liberdade, adotando os modos e meios que seu ramo exija ou recomende.

O fisco tem o direito de exigir escrita fiscal, isto sim, de acordo com certos padrões. Pode impor o dever de expedição de documentos, como é o caso das notas fiscais, especiais.

Mas não pode ditar a forma de faturamento, nem interferir na escrituração e documentação comerciais.

Diante, pois, de uma fatura de publicidade, deve discernir entre o que é serviço e o que não é; deve distinguir o que é tributável e o que não o é, ainda que isto seja trabalhoso.

E assim deve agir porque o lançamento é ato vinculado e porque, no caso, a lei cinge a base impositiva ao preço do serviço. Viola o princípio da legalidade o lançamento que considere base impositiva qualquer importância que não seja real e efetivamente *preço* do serviço.

A autuação sofrida pela consultante. A consultante recebeu aos 23 de julho de 1969 o termo de início de fiscalização n.º 6.596, "para apuração do imposto devido no período de janeiro de 1967 a junho de 1969".

Foi-lhe exigido exibir a documentação fiscal municipal, balanços, o diário e o razão. Feito o levantamento fiscal, procedeu o fisco ao lançamento de ofício, com aplicação de penalidade,

conforme auto de infração n.º 05.135, datado de 17 de outubro de 1969.

Do verso desta peça constam os “resultados” do levantamento: um rol de números, correspondentes às somas do imposto que os agentes fiscais entenderam devidas, mês a mês, dentro do período.

Este lançamento serviu de base para a ação executiva que ora move o fisco municipal contra a consultante. Este levantamento é nulo e inválido por ter infringido os critérios formais e substanciais estabelecidos pela legislação.

Critérios formais e substanciais do lançamento de ofício. Como visto, o lançamento deve obedecer estritamente ao princípio da legalidade. Deve observar religiosamente o critério de determinação do débito estabelecido na lei. Ora, a autuação que baseia a inicial não se cingiu ao preço do serviço, mas estendeu-se — à vista dos dados constantes da escrituração da consultante — ao total das entradas, durante os períodos examinados.

Ora, o critério substancial do lançamento é o preço. Procedendo simples e sumariamente, como o fez a fiscalização, ampliou a base de cálculo e alcançou itens não previstos como tributáveis pela lei. Violou, portanto, o princípio da legalidade, produzindo ato substancialmente infringente de estritos, peremptórios e taxativos critérios legais; vale dizer; produzindo ato nulo. decer a uma forma solene, inteiramente

Mas, o lançamento deve também obedecer a uma forma solene, inteiramente disciplinada por normas jurídicas de estritas observâncias, sob pena de nulidade, por vício formal. Por isso o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional o define como “atividade administrativa vinculada e obrigatória”, prevendo, para a hipótese de sua infringência pelos agentes fiscais, a responsabilidade funcional.

O imposto de serviços, no Município de São Paulo, deve ser objeto de lan-

çamento por homologação (vulgarmente designado *autolancamento*) em casos como este em exame, isto é — para empregar os termos do próprio C.T.N. — lançamento correspondente “aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150) e que ocorre com a homologação, pelo fisco, dos atos praticados pelo contribuinte.

Normalmente, pois, o contribuinte prepara o lançamento, para ulterior homologação fiscal. Ao examinar, porém, os atos praticados pelo contribuinte, pode o fisco negar-lhe homologação — em virtude de discordância de natureza jurídica, ou de fato. Procederá, então, a um lançamento de ofício. Foi o que sucedeu no caso em exame.

O fisco fez um lançamento de ofício, inclusive com aplicação de multa, como o prevê o art. 142 do C.T.N.

A circunstância, entretanto, de ser lícito ao fisco operar deste modo, não o autoriza a ignorar os critérios do lançamento, legalmente fixados, consistentes no *discrimen* entre entradas e receitas e, discernimento, nesta categoria, entre receitas por serviços tributáveis e outras.

O auto de infração, tal como formalizado, e a consequente inicial de ação executiva, não contêm elementos mínimos para permitir o conhecimento do *modus operandi* do fisco, *in casu*. Por estas peças, não se pode saber que parcelas foram consideradas, nem se os itens não correspondentes a serviços tributáveis foram alcançados. Este modo de proceder importa cerceamento de defesa.

O levantamento sumário, entretanto, que baseou o lançamento de ofício, foi feito pelo livro “diário”, mediante simples relacionamento de receitas. Subsequentemente, o fisco confrontou o imposto recolhido e tributou a diferença.

Este modo de proceder — indubitavelmente cômodo para os agentes fis-

cais — é simplista e primário e incompatível com as peculiaridades da sistemática do imposto sobre serviços, que não comporta essa singeleza.

Aí o seu vício substancial, que o compromete irremediavelmente. O lançamento de ofício é nulo, irreparavelmente imprestável, por discrepar inteiramente dos critérios de lançamento dispostos peremptoriamente pela lei.

Em síntese. Não é difícil, do exposto, concluir que se, como o prevê o artigo 34 do regulamento municipal do imposto sobre serviços, a incidência é sobre as comissões (taxa de veiculação) e o preço (taxa de produção), nela não se incluem as demais receitas e entradas das empresas de publicidade, que se não constituem em receitas por serviços.

Daí o absurdo de se proceder a levantamento fiscal, indiscriminadamente, como o fez a autuação de que dá notícia a consulta, sem considerar os elementos doutrinários e — o que é mais grave — a letra expressa do regulamento municipal.

Pelo exposto, parece-nos nulo o auto de infração — aliás diretamente infringente do mandamento do § 1.º do art. 111 do Regulamento do Imposto sobre Serviços — razão pela qual insubsistente resulta a certidão de dívida que instrui a inicial.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 3 de março de 1971. *Generaldo Ataliba*, Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.