

São Paulo, 05 de janeiro de 2018.

EXMO. SR.

JOÃO DORIA

DD. PREFEITO DA CIDADE DE SÃO PAULO

São Paulo - Capital

**Ref. DECRETO MUNICIPAL DE SÃO PAULO N. 58.045/2017 -
TRIBUTAÇÃO DAS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE PELO ISSQN**

Excelentíssimo Senhor Prefeito,

As entidades Associação Brasileira de Agências de Publicidade – ABAP, entidade representativa da categoria econômica das agências de publicidade em âmbito nacional, com sede em São Paulo, Capital, à Rua Pedroso Alvarenga n. 1208, 8º. Andar, e **Sindicato das Agências de Propaganda do Estado de São Paulo – SINAPRO SP,** com sede em São Paulo, à Avenida Brigadeiro Faria Lima n. 1656, 2º andar, vêm, respeitosamente, a V. Exa., para apresentar seu pedido abaixo deduzido, para revogação parcial do Decreto n. 58.045/2017, no que tange à revogação do artigo 47 do Anexo Único do Decreto n. 53.151/2012, pelos motivos a seguir deduzidos.

I – ALTERAÇÃO DO REGULAMENTO DO ISSQN DE SÃO PAULO PELO DECRETO N. 58.045/2017 E A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS PUBLICITÁRIOS PRESTADOS POR AGÊNCIAS DE PROPAGANDA

1 – Como é sabido, o Imposto sobre Serviços incide sobre a receita auferida pelo prestador de serviços, correspondente ao *“preço do serviço”*.

No caso de agências de publicidade, estas são remuneradas pelos chamados (i) “custos internos”, que decorrem da criação e produção interna (tomando por base os valores referenciais constantes da Tabela Referencial de Custos Internos editado pelo Sindicato das Agências de Propaganda da sua base territorial); (ii) por honorários decorrentes da intermediação na produção externa de serviços especiais complementares; (iii) por honorários de mídia decorrentes da veiculação de propaganda intermediada por elas; (iv) por eventuais valores fixos (*fees*), substitutivos integrais ou parciais das outras formas de remuneração acima referidas e (v) eventualmente, por planos de incentivos instituídos por veículos de comunicação.

Por tais trabalhos e devidas remunerações, as agências recolhem **todos os** seus tributos e contribuições, **incidentes sobre as receitas daí advindas para elas** (Imposto de Renda, PIS/COFINS e ISS).

2 – As agências de publicidade, na forma estabelecida pelo artigo 3º da Lei 4.680/65, agem no atendimento de seus Clientes-Anunciantes (tanto do setor privado quanto público) criando peças e campanhas publicitárias, bem como intermediando a contratação de Veículos de Comunicação e Produtores Externos (fornecedores de serviços especiais e complementares à publicidade criada pelas agências), sempre em nome e por conta e ordem de seus Clientes-Anunciantes.

Assim, como forma de controle dos serviços prestados por terceiros (sejam pelos veículos de comunicação, sejam por produtores externos, tais como produção gráfica, produção fotográfica, produção de audiovisuais e outros) e intermediados pelas agências, tais terceiros emitem suas faturas/ Notas-fiscais contra o cliente anunciante e aos cuidados da agência, encaminhando-os a esta para verificação de sua regularidade e para subsequente cobrança do cliente e pagamento desses terceiros, sempre agindo esta, em nome e por conta e ordem do cliente anunciante.

Ao receber dos citados terceiros (Veículos de Divulgação e ou Produtores Externos) as Notas-Fiscais emitidas contra os Clientes-Anunciantes, as agências verificam se os serviços foram prestados de acordo com o contratado. Se assim for constatado, as agências emitem suas faturas, indicando no histórico o valor e o serviço prestado por esses terceiros (veiculação e ou produção), acrescentando o valor de seus honorários. O valor total da fatura das agências é a somatória do valor devido aos terceiros (valores esses que serão repassados aos veículos e produtores externos) constantes de suas respectivas Notas-Fiscais, acrescido dos honorários da agência.

Nas faturas da agência constam, em campos separados, o valor dos repasses (aos Veículos de Divulgação e ou aos Produtores externos), e o valor dos honorários da agência, justamente para diferenciar a base de cálculo dos impostos.

Às faturas emitidas pela Agência, esta anexa as faturas/NF emitidas pelos terceiros (veículos e ou produtores externos), encaminhando-as ao Cliente Anunciante. Este último, uma vez verificada a regularidade dessas emissões, encaminha à Agência de Publicidade o valor global, sendo parte devida aos terceiros (Veículos e ou Produtores Externos) e parte à agência, a título de remuneração desta.

A agência, por seu turno, retém o valor de sua remuneração e efetua o pagamento (sempre em nome e por conta e ordem do Cliente-Anunciante) desses terceiros.

É de se ressaltar que o valor devido às agências, como o **preço de seus serviços, é apenas o valor de seus honorários e, portanto, os tributos e contribuições (IR, PIS/COFINS, CSLL e ISS) incidem somente sobre o valor da remuneração e, portanto, da receita, da agência.**

Os terceiros arcarão com os impostos que lhe competirem e decorrentes do preço de seus respectivos serviços, inclusive o ISS.

Assim, tal como vem ocorrendo há dezenas de anos, o ISS devido à Prefeitura Municipal de São Paulo, pelas agências de publicidade, incide apenas sobre o valor da receita auferida pela agência, decorrente da prestação de seus serviços, sejam eles de criação, sejam eles de intermediação na contratação de Veículos de Comunicação e ou Produtores Externos, sempre agindo em nome e por conta e ordem de Clientes Anunciantes.

A lei 4.680/65 (que estabelece a relação jurídica entre Anunciantes/Agências/Veículos de Comunicação/Produtores Externos) define em seu artigo o que seja uma agência de publicidade e quais são suas funções principais:

“Agência de propaganda é pessoa jurídica e especializada na arte e técnica publicitárias que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de Clientes Anunciantes, com o objetivo⁹ de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público.”

3 - O Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (Anexo Único) da Prefeitura Municipal de São Paulo estabelecia, até o dia 21 de dezembro de 2017, através do artigo 47 do Anexo Único do Decreto n. 53.151/2012, o que constituía receita bruta das Agências de Publicidade e, portanto, a forma de incidência do ISS sobre essa receita, como “preço do serviço”:

“Art. 47 – Constitui receita bruta das Agências de Publicidade:

I – O valor das comissões, inclusive das bonificações a qualquer título, auferidas em razão da divulgação de propaganda;

II – O valor dos honorários, fees, criação, redação e veiculação;

III – O preço da produção em geral.

Parágrafo único – Quando o serviço a que se refere o inciso III deste artigo for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço desta será a diferença entre o valor da sua fatura ao cliente e o valor dos documentos do(s) executor(es) à agência.”

Aliás, cumpre ressaltar que tal dispositivo já se encontrava no regulamento do ISSQN de 1979.

Portanto, ficava claro que o **preço do serviço prestado pela agência de publicidade correspondia à sua remuneração pela criação e execução interna de peças e campanhas, assim como sua remuneração decorrente da intermediação que faz na contratação de veículos de comunicação (para a divulgação da publicidade por ela criada), assim como na contratação dos chamados “produtores/fornecedores externos” (produtores de imagem, de som, fotográficos, etc), sempre agindo em nome do cliente-anunciante e, portanto, por sua conta e ordem.**

4 – Ocorre que com o advento do Decreto n. 58.045, de 21 de dezembro de 2017, foi alterado o artigo 39 e revogados o parágrafo único do art. 36 e os artigos 47, 48, 49 e 51 do Anexo Único do Decreto n. 53.151/2012.

Essa nova disposição legal, portanto, implicou na revogação da definição do que se constitui como receita bruta das Agências de Publicidade, estabelecida pelo artigo 47 do citado Decreto n. 53.151/2012.

Essa não definição do que se constitui como receita bruta da agência de publicidade, pode levar ao indevido entendimento de que o valor constante de sua fatura será o da sua receita bruta, o que é de total descabimento.

Como se verá a seguir, a agência inclui em sua fatura a remuneração decorrente dos chamados “custos internos”, referente aos trabalhos de criação e produção interna, que corresponde ao custo do serviço e, portanto, tributados pelo ISS, assim como pelos demais impostos e contribuições. Mas também inclui em sua fatura os valores que irá repassar aos Veículos e Fornecedores Externos (anexando as faturas/NFs. dos terceiros – Veículos e Produtores Externos), englobando os serviços prestados por esses terceiros, tais como Veículos de Comunicação (pelo valor da mídia), bem como pelos Produtores Externos (pela produção gráfica, produção fotográfica, produção de audiovisuais, etc) e os honorários dela – agência – decorrentes da intermediação realizada por ela entre Cliente-Anunciante e tais terceiros (Veículos e Produtores externos).

Neste último caso, a tributação incidirá – como não poderia deixar de ser – apenas relativamente ao trabalho e honorários da agência (intermediação), ou seja, o ISS incidirá sobre o preço do serviço da agência.

Os produtores externos serão tributados (inclusive pelo ISS) pelo custo de seus respectivos serviços. Os veículos de divulgação estão isentos de tributação do ISS.

Entretanto, com a revogação do artigo 47 do Decreto n. 53.151/2012 e como acima se enfatizou, **pode se chegar ao indevido e ilegal entendimento de que a incidência do ISS se dê sobre o valor global da fatura da agência (que engloba as faturas/NF dos Veículos e sobre o “preço do serviço” prestado pela agência, que corresponde à sua remuneração.**

O absurdo seria patente, como se mostra nos exemplos a seguir.

Nas veiculações, autorizadas pelas agências em nome do Cliente, os Veículos são isentos do ISS. Consequentemente, se o entendimento supra for aplicado (por mais absurdo que seja), a agência passará a arcar com esse imposto sobre a mídia (que é inaplicável aos veículos de divulgação), o que aumentaria em 666,67% sua carga tributária apenas no ISS.

Ou, em um exemplo simples, admitindo uma agência que tenha como honorários 15% sobre os valores da intermediação:

Hoje: Valor total da fatura: \$ 100.000,00

Honorários da agência: \$ 15.000

Iss devido até hoje: 5% = \$ 750,00

Iss pela nova legislação: 5% sobre os \$ 100.000 = \$ 5.000

Custo do ISS sobre a receita de fato : 33,33%

O que é um absurdo e inconstitucional.

Em trabalhos de produção, em que a agência não seja remunerada/paga (honorários sobre a produção externa) pelo cliente (e isso ocorre

corriqueiramente, tanto assim é que a Prefeitura Municipal de São Paulo não remunera tais honorários às suas atuais agências de propaganda) pelos trabalhos de produção contratados junto a terceiros (Produtores Externos), se aplicada a absurda interpretação acima, a agência, além de não receber a remuneração usual, ainda seria onerada em 5% do valor desse custo de produção externa sobre o valor da fatura que emitiu, anexando a NF/Fatura do fornecedor externo para seu encaminhamento ao Cliente e subsequente pagamento.

Ou seja, a agência, além de não ser remunerada, ainda pagará ISS sobre o valor cobrado pelo Produtor Externo (o qual, por seu turno, já efetuou o pagamento do ISS incidente), acarretando evidente “*bis in idem*”.

II – OS SERVIÇOS PUBLICITÁRIOS PRESTADOS POR AGÊNCIAS DE PROPAGANDA

5 – A atividade publicitária é peculiar, com regramentos próprios, conforme estabelecidos pela Lei n. 4.680/65, pelo seu Decreto regulamentador n. 57.690/66, assim como também pelas Normas-Padrão da Atividade Publicitária, incorporadas ao sistema legal por força do Decreto n. 4.563/2002 e, ainda, de forma indireta, pela atual Lei de Licitações de Serviços Publicitários, Lei n. 12.232/2010.

6 - Conforme se vê desses dispositivos legais, as agências de publicidade têm como função a criação e concepção das peças e campanhas publicitárias, bem como a intermediação na contratação de veículos de comunicação e de fornecedores externos de serviços especiais, os quais são contratados através da intermediação da agência, agindo ela por conta e ordem do cliente, ou seja, em seu nome.

7 - A Agência de publicidade exerce (nos termos do art. 3º da Lei 4.680/65, bem como no artigo 2º da Lei 12.232/2010) duas atividades bem definidas:

- (i) a primeira, seria a de criação e concepção de peças e campanhas publicitárias;
- (ii) a segunda, seria a de intermediar a contratação de Veículos de Divulgação (para veicular os trabalhos criados pela Agência) e de Produtores externos (fornecedores de bens e serviços externos) que realizarão tecnicamente o que a Agência concebeu, criativamente (tais como produtoras cinematográficas, que vão executar tecnicamente o filme publicitário criado pela agência; gráficas que irão imprimir folhetos criados pela agência, etc).

No segundo caso (de intermediação), a Agência “age por conta e ordem do Cliente” (nos termos do art. 3º da Lei 4.680/65) e, portanto, todos os compromissos assumidos pela Agência, com a aprovação prévia do Cliente Anunciante, o são em nome e por conta e ordem desse cliente, a quem compete pagar pelos serviços prestados por tais terceiros.

Tal dispositivo legal estabelece:

“ A Agência de Propaganda é pessoa jurídica e especializada na arte e técnica publicitárias, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, POR ORDEM E CONTA DE CLIENTES ANUNCIANTE, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público.”

(grifamos)

Portanto, a Agência age em nome do cliente e por sua conta e ordem, na intermediação para a contratação desses terceiros (Veículos e Produtores Externos).

8 - Assim, toda e qualquer contratação da agência por clientes da iniciativa privada ou órgãos públicos, destina-se a que aquela conceba e crie propaganda, bem como faça a intermediação e supervisão na sua execução e veiculação, na contratação dos chamados serviços auxiliares de propaganda (produtoras, fotógrafos, gráficas, serviços digitais, pesquisas, etc) bem como Veículos de Comunicação para divulgação das mensagens publicitárias.

Dessa forma, estes últimos (produtores/fornecedores e Veículos) são prestadores de serviços do Cliente (sejam clientes privados, como públicos), contratados por estes, com a intermediação da Agência de Propaganda.

Tais fornecedores/veículos de comunicação, ao cobrarem seus serviços, faturarão contra o cliente (inclusive sendo este Poder Público) e aos cuidados da agência, nos exatos termos do art. 15 do Decreto n. 57.690/66.

E porque aos “cuidados da Agência” ?

Porque esta foi quem criou os trabalhos que foram produzidos tecnicamente por esses terceiros fornecedores e veiculados pelos Veículos de Comunicação, além de ter sido ela – Agência – a intermediária na sua contratação. Mas principalmente, porque compete à Agência proceder à verificação da regularidade da produção desses serviços pelos fornecedores e da veiculação, pelos Veículos. Somente em estando corretos tais trabalhos, a Agência libera o cliente para efetuar o pagamento, o qual, também é feito **POR INTERMÉDIO** da Agência.

9 - Ainda que, em razão da emissão da Nota-Fiscal Eletrônica, as faturas e/ou Notas Fiscais de tais fornecedores e Veículos sejam emitidas diretamente contra os Clientes, é através da agência que as cobranças junto aos Clientes são feitas , assim como o pagamento de todos esses

(fornecedores externos e veículos de comunicação) são realizadas por INTERMÉDIO da agência, que primeiramente recebe os valores devidos dos Clientes, quer em relação aos valores destinados a tais terceiros, quer em relação aos seus honorários e ou comissão.

10 - Tal forma de prestação de serviços pelas Agências, Fornecedores e Veículos e a sua remuneração na forma já referida (inclusive quanto ao faturamento) é praticada em todo o Brasil, inclusive pelos Poderes Públicos e agora ratificada pela atual Lei de Licitações de Serviços Publicitários, de n. 12.232/2010.

A lei 8.666/93 (Lei de Licitações), que complementa a Lei n. 12.232/2010, nas licitações de serviços publicitários, tratando de forma genérica a contratação para fornecimento de serviços e de bens, não entra casuisticamente em cada uma das possibilidades e formas de prestação de tais serviços.

Entretanto, essa lei (conforme disposto no artigo 54: *“Os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado”*) se harmoniza com as disposições da Lei 4.680/65, de seu Decreto regulamentador n. 57.690/66 e das Normas Padrão (estas últimas já vigentes anteriormente desde 1957 e agora substituídas pelas atuais, que passaram a vigor em dezembro de 1998, incorporadas ao sistema legal por força do Decreto n. 4.563/2002) e soluciona a questão quanto à forma de prestação de serviços publicitários, pela nova lei 12.232/2010.

A lei de Licitações de Serviços Publicitários supra referida prevê expressamente, em seu artigo 2º, que

“Para fins desta Lei, considera-se serviços de publicidade, o conjunto de atividades realizadas integralmente que tenham por

objetivo o estudo, o planejamento, a conceituação, a concepção, a criação, a execução interna, a intermediação e a supervisão da execução externa e a distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de veiculação, com o objetivo de promover a venda de bens ou serviços de qualquer natureza, difundir ideias ou informar o público em geral.”

Dentre os serviços complementares, estão os realizados por terceiros fornecedores externos de serviços especializados, como as produtoras de som, de imagem, fotógrafos, gráficas, serviços digitais, pesquisas, etc, os quais, aliás, para serem contratados pela Administração Pública, dentro do contrato de prestação de serviços publicitários, regida pela citada Lei 12.232/2010, deverão ser cadastrados previamente nos órgãos da Administração Pública que realiza os procedimentos licitatórios, cujas condições e requisitos de cadastramento são estabelecidos pela própria Administração Pública que irá realizar os certames licitatórios e, conseqüentemente, que os irá contratar (cf. art. 14 e segtes da Lei 12.232/2010).

11 - Atente-se que até mesmo a Administração Pública, ao realizar a licitação para a contratação de serviços publicitários, da qual participam apenas agências de publicidade, também prevê a contratação de terceiros fornecedores, mediante obtenção de orçamentos prévios, **MEDIANTE A INTERMEDIÇÃO DA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE.**

Aliás, na contratação de serviços da agência de publicidade, os chamados Clientes Anunciantes (sejam privados, como públicos), utilizam a agência de publicidade como criadora das peças e campanhas publicitárias e como INTERMEDIADORA na contratação de Veículos de Comunicação e Fornecedores Externos de serviços especiais de publicidade (produtoras de som e de imagem, gráficas, fotógrafos, elenco, etc). E nem poderia ser de outra forma, já que não tendo em seu objeto social serviços de produção

cinematográfica, serviços de produção sonora, veiculação, gráfica, etc, a Agência não poderia prestar tais serviços.

Por isso é que, nesses casos, ela age como mera intermediária entre o seu cliente (inclusive do setor público) e os fornecedores de serviços especiais e Veículos de Comunicação.

Como se constata, não há a execução técnica da produção ou veiculação, diretamente pela agência, mas sim a INTERMEDIACÃO e a SUPERVISÃO DA EXECUÇÃO EXTERNA.

12 - Portanto, a prestação de serviços de produção externa, não é realizada pela agência, mas sim por esta apenas intermediada e supervisionada e dessa forma, tal como ocorre em relação à Veiculação, os faturamentos dos efetivos prestadores de tais serviços são e devem ser emitidos por estes, contra o Anunciante, ainda que por intermédio da agência, que verificará se os trabalhos se processaram de forma regular e nos termos contratados.

III – FATURAMENTO DOS SERVIÇOS PUBLICITÁRIOS E BASE DE CÁLCULO DOS SERVIÇOS DAS AGÊNCIAS DE PROPAGANDA

13 – Como acima foi dito, o faturamento dos serviços de divulgação, por parte dos Veículos de Comunicação, assim como dos serviços de produção externa (produtoras audiovisuais, produtoras fonográficas, gráficas, fotógrafos, etc), são feitos contra o anunciante e aos cuidados da agência, a quem são remetidas tais faturas, para que a agência verifique a regularidade das veiculações, assim como das produções externas.

Em seguida, a agência emite sua fatura onde, em campos separados, são descritos o trabalho realizado pelos terceiros (veículos e fornecedores externos) e o valor do repasse a esses terceiros. Em outro campo, são indicados o valor dos honorários da agência para que, como já dito, seja feita a diferenciação da base de cálculo dos impostos.

O Cliente, recebendo as NFs./Faturas dos terceiros (Veículos e Produtores Externos) anexadas à NF/Fatura da agência, encaminha a esta o valor total, parte destinada aos terceiros e arte à agência, a qual retém o valor de seus honorários e imediatamente remete aos citados terceiros, o valor correspondente aos seus trabalhos.

Os valores faturados pelos veículos e fornecedores contra o Cliente Anunciante não transitam pela conta de resultado da agência, já que as faturas estão em nome do anunciante e são apenas pagas por intermédio das agências.

14 - Portanto, os valores devidos a fornecedores externos não podem ser somados ao valor da remuneração da agência para efeito de cálculo da tributação que incide sobre as receitas das agências, decorrentes da prestação de serviços, uma vez que não constituem parte do preço cobrado pela agência.

Os valores pagos aos fornecedores externos decorrem dos serviços prestados por tais fornecedores externos e não pela agência.

15 – Não era, até agora, o que ocorria na legislação – Regulamento do ISSQU - do Município de São Paulo, adotada como exemplo por grande número de outros municípios brasileiros. A legislação paulistana autorizava, até agora, e de forma expressa, a dedução, da base de cálculo do ISS, do “preço da produção em geral”, comprovada por “notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência”.

A inexistência de previsão legal nesse sentido acarreta a bitributação do ISS, ou seja, a dupla exigência do imposto, uma na operação do prestador de serviços e outra na operação da agência. Se tirar acima, redigir aqui melhor.

Este pleito, portanto, junto à Prefeitura de São Paulo, é a de que seja revogado o Decreto n. 58.045, de 21 de dezembro de 2017, no que tange à revogação do artigo 47 do Decreto n. 53.515;2012, de forma a que seja prevista objetivamente, a exclusão das parcelas dos custos da produção em geral e da veiculação, que não representam receita de prestação de serviços da agência, que é mera repassadora dos valores ao prestador de serviços (fornecedor de serviços de produção e Veículos de Divulgação), por conta e ordem do anunciante.

16 - Portanto, com o advento do Decreto n. 58.045/2017, não explicitando a forma de constituição da receita bruta das agências, com a necessária exclusão de valores devidos a fornecedores externos e a veículos de comunicação, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a prestação de serviços, pode-se ensejar o falso entendimento de que a tributação deve vir a recair sobre os valores que não ingressaram como remuneração dos serviços prestados pela agência.

Assim, a adequação da legislação municipal à realidade das atividades exercidas pelas agências de publicidade é necessária para que o fato jurídico tributário previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal mantenha-se íntegro, tal como pensado pelo legislador constitucional.

17 - A Administração Pública Federal adaptou sua legislação de modo a evitar tributar duas vezes os mesmos valores, no artigo 651, II, parágrafo 1º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, e art. 13 da Lei

10.925/2004, bem como pelo parecer normativo CST n. 7, de 02.04.86; que estas normas excluem da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas pelas agências de propaganda à empresa de rádio, televisão, publicidade ao ar livre (outdoor), cinema, jornais e revistas, bem como os descontos por antecipação do pagamento, dentre outras verbas, tais como serviços contratados de terceiros (fornecedores).

Assim, a alteração procedida no Decreto n. 53.151/2012, traz uma omissão extremamente perigosa quanto à forma de constituição da receita bruta das agências de publicidade e, conseqüentemente, quanto à incidência do ISS sobre serviços prestados pelas mesmas agências, podendo, ainda que de forma absolutamente indevida e ilegal, fazer incidir o ISS pelo faturamento e não pela receita da agência, como preço do serviço.

No mínimo, deveria ter previsto que o faturamento de veiculação (pelos Veículos de Comunicação), assim como o de produção externa, contra o cliente e aos cuidados da agência, incide no preço do serviço prestado por tais terceiros e não pela agência, mera intermediária na contratação e pagamento desses terceiros, sejam eles produtores externos, sejam veículos de comunicação.

Tanto num, como noutro caso, os valores devidos aos Veículos, assim como aos Fornecedores Externos, não integram a base de cálculo do ISSQN devido pelas Agências de publicidade.

Portanto, o Decreto 58.045/2017 também é omissivo, ao não definir que tanto no caso de contratação de fornecedores externos quanto de veículos de comunicação, a agência age como mera intermediadora e, tanto num caso, quanto noutro, auferir remuneração por esse “agenciamento” ou intermediação.

Mas não é só. A agência também presta serviços de criação de peças e campanhas e realiza serviços internos, relacionados exemplificativamente pela Tabela de Custos Internos editada pelo Sindicato das Agências de Propaganda do Estado de São Paulo.

Seja criando e desenvolvendo internamente campanhas publicitárias, seja intermediando a contratação de Fornecedores Externos e de Veículos de Comunicação, a agência de publicidade é tributada pelo ISSQN, incidente sobre a sua remuneração, ou seja, pelo PREÇO DE SEU SERVIÇO.

Em relação aos serviços de criação e execução interna, igualmente, a agência é remunerada pelos Clientes-Anunciantes e é tributada pelo ISSQN sobre o valor dessa remuneração.

18 – Exemplos de correição são os Municípios de São José dos Campos e Campinas (e até então, quando do advento do Decreto 58.045, também o de São Paulo) cujas legislações municipais autorizam expressamente a dedução, da base de cálculo do ISS, do preço da produção em geral (assim como da veiculação), comprovada por “notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência.

Assim, o Regulamento do ISSQN de São Paulo, até então, autorizava expressamente a dedução, da base de cálculo do ISS, do “*preço da produção em geral*”, comprovada por “*notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência*”.

Em relação ao Código Tributário de Campinas/SP, o Decreto n. 18.552, de 06 de novembro de 2014, alterando o parágrafo 10 do art. 22 do Decreto n. 15.356, que regulamenta a Lei 12.392/2005 (Código Tributário Municipal) que dispõe sobre o imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências, estabelece:

Art. 1º. Fica alterado o Parágrafo 10 do art. 22 do Decreto n. 15.356, de 26 de dezembro de 2005, alterado pelo Decreto n. 18.516 de 17 de outubro de 2014, que passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 22

Parágrafo 10. Os serviços de terceiros mencionados no parágrafo 9º deste artigo serão individualizados e inequivocamente demonstrados ao cliente por ordem e conta de quem foram efetuadas despesas, mediante documentação hábil.”

Com isso, o Código Tributário de Campinas igualmente estabelece que o faturamento dos chamados “fornecedores externos”, cuja contratação pelos anunciantes foi intermediada pelas Agências de Publicidade, deverá ser emitido contra o cliente e aos cuidados das agências.

Dessa forma, elimina qualquer irregularidade na emissão da Nota-Fiscal e conseqüentemente na tributação do ISS, que deve ser pago por quem prestou os serviços e não por quem apenas o intermediou, como é o caso das agências de publicidade.

De fato, se o serviço prestado por terceiro (produção externa) já foi tributado pelo ISS (com a ressalva de que veículos de divulgação são isentos do ISS), exigir da agência nova incidência do ISS significaria dupla tributação por um serviço que não foi prestado pela agência (verdadeiramente uma atividade meio, que auxilia a execução da atividade fim da agência), ainda mais quando o Município não foi prejudicado.

Configurado, aqui, verdadeiro confisco.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho define a base de cálculo como sendo “... a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico para que, combinando-se com a alíquota,

seja determinado o valor da prestação pecuniária.” (in “Curso de Direito Tributário”, pg. 226, 6ª. Edição – Editora Saraiva – 1993).

Também Geraldo Ataliba (in “Hipótese de Incidência Tributária”, pg. 101, 3ª. Edição, Editora Revista dos Tribunais – 1984) definiu a base de cálculo como sendo “... *uma perspectiva mensurável ao aspecto material da h.i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do “quantum debeatur”*”.

Importa notar, portanto, que a base de cálculo é a discussão do aspecto material da hipótese de incidência e que é sempre mensurável, podendo ser o peso, o volume, o preço e o valor de uma determinada operação.

Na hipótese de incidência do ISS não há como negar-se que a dimensão da grandeza material e mensurável de que falam os Profs. Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba é, sem dúvida, o ingresso de numerário relativo à prestação de serviços realizada.

Como consequência, a base de cálculo do ISS é o valor da contraprestação a que faz jus o prestador em razão da atividade que desenvolve: a prestação de serviços. E serviço nada mais é do que a “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime do direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.” (RDT 15/220).

O termo “prestação de serviços” é, portanto, o que marca o nascimento da incidência. E, a prestação de serviços e o seu respectivo valor representam o ponto nuclear de cálculo do ISS.

O preço do serviço corresponde, assim, tão somente ao valor que remunera uma atividade de prestação de serviços previstas na Lista de Serviços anexa

à Lei Complementar 116/03 e não o mero repasse do custo da produção em geral entre a agência e o anunciante.

Oportuno, então, fazer uma distinção entre “receita” e “ingressos”, senão, vejamos:

Para fins de determinação do preço do serviço correspondente, no caso da atividade de propaganda e publicidade, devem ser considerados, assim, tão somente o valor das comissões e o valor dos honorários de criação, redação e veiculação, que remuneram os serviços de propaganda e publicidade. Nada mais.

O resto (repasso do custo da produção em geral e do valor da mídia, destinado ao pagamento dos veículos) é repasse ou reembolso de despesas, NÃO TRIBUTÁVEIS PELO ISS.

Pensar de forma diversa, representaria a exigência do ISS sobre meros ingressos, a título de recuperações de valores despendidos em nome de terceiros, ou repasse do custo de materiais, que não fizeram parte do preço do serviço, que não ingressaram ou ingressarão no patrimônio da agência.

Bernardo Ribeiro de Moraes (Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços – Ed. Revista dos Tribunais, 1975, pgs. 316 e segtes) assevera a diferença entre receita e mero ingresso de valores que não representam remuneração dos serviços prestados:

“IV – Base de Cálculo do ISSQN

9. Indaga-se, então, qual seria a base de cálculo do ISSQN, preço do serviço prestado? Neste, estariam incluídos, ou não, os valores atinentes aos encargos exigidos pela Lei n. 6.019, de 1974, que são a remuneração do trabalhador temporário e demais encargos.

De se observar que a unidade de medida para o cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, tal como entendida a receita bruta (sem dedução) relativa à prestação de serviços, não outra. Será preço, no conceito econômico, o valor total despendido pelo tomador de serviços para obter o respectivo serviço (fornecimento de mão-de-obra temporário).

Diante da complexidade do “sistema de trabalho temporário”, previsto na Lei 6.019, de 1974, onde a empresa de trabalho temporário se apresenta com o encargo de remunerar e assistir o trabalhador temporário que “arrenda” para o tomador de serviços, e frente ao problema da capacidade contributiva do prestador, não resta outro entendimento senão o de que a empresa de trabalho temporário exige, do tomador de serviços, dois valores:

- a) O primeiro, que não corresponde à prestação de serviços, por se referir ao valor exato dos encargos legais de remuneração e de pagamento de demais encargos ao trabalhador temporário. Trata-se de remuneração trabalhista de empregado, que deve ser tributada exclusivamente pelo imposto de renda.*
- b) Examinando o serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o eminente Ministro Aliomar Baleeiro não admite que o ISSQN recaia sobre “o rendimento auferido pelo trabalhador que, sob esse ponto de vista, só poderá ser tributado pelo imposto federal adequado”. O valor em pauta representa valor de trabalho que a empresa fornecedora de serviço temporário, prestadora de serviços, não presta e nem recebe (a empresa de serviços apenas arrenda o trabalho temporário, nada tendo a ver com o trabalho que este presta). Este valor não constitui receita do prestador e nem faz parte do valor do serviço que o fornecedor presta;*
- c) o segundo, que corresponde à prestação de serviços da empresa de trabalho temporário para o tomador de serviços. Trata-se de uma cobrança que leva em conta o serviço prestado, exigida*
- d)*
- e)*

através de um percentual sobre a remuneração e encargos do trabalhador temporário. Como a empresa de trabalho temporário presta serviços de “arrendamento” do trabalho temporário, neste não incluídos o serviço do trabalhador temporário, o referido preço é representado exclusivamente pelo percentual cobrado para fornecer a mão-de-obra temporária (comissão).

(...)

10. Deve-se notar, que os valores relativos a salários e encargos, que o prestador deve repassar aos seus empregados não constitui receita do mesmo (fornecedor), uma vez que a mesma não ingressa, não integra o patrimônio deste, crescendo-o, mesmo porque nessa entrega financeira há uma contrapartida para o fornecedor da mão-de-obra temporária (pagar o salários e encargos dos trabalhadores). Se não constitui “receita” do prestador, tal valor não pode compor “preço do serviço”.

(...)

14. A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita). Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre as partes.

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço do total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). Comissão é paga do intermediário. O percentual sobre o valor líquido ou valor bruto. O contrato entre as partes é que determinará o preço do serviço, a remuneração do prestador. Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISSQN. Na hipótese vertente “o preço do serviço” prestado é representado pelo valor da comissão auferida pela prestadora do serviço na forma avençada. Este

valor é o “preço do serviço” para o caso, base de cálculo do ISSQN.

15. Não se pode esquecer que a utilização, pelo direito tributário, da figura receita, decorrente do preço do serviço, representa a utilização por ele de um instituto da Economia. Ao adotar a aludida figura, o direito tributário não pode aceita-la tal qual exige na ciência econômica, sendo obrigado a burilá-la, a fim de adaptá-la às suas finalidades, amoldando-a, assim, para poder servir de base de cálculo dos impostos.

Assim, regras impostergáveis não podem ser esquecidas no exame da figura econômica (receita) quando aplicadas no campo do direito tributário, quais sejam:

- a) A receita auferida é considerada, na Economia, de forma objetiva, com referência não a uma pessoa, mas à coletividade; no campo tributário, esta receita é levada em conta tendo em vista a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária;*
- b) A receita auferida, na Economia, é representada pela fase completa do processo de produção; na área tributária, o que interessa é a receita obtida em determinado período de tempo, que é o período da tributação, com a ocorrência do fato gerador;*
- c) A receita auferida, na Economia, refere-se a todo o processo produtivo, podendo abranger valores alcançados em diversos locais; no campo tributário, a receita deve ser vista em relação de dependência com a competência da entidade tributante, que, “in casu”, vincula-se apenas a um determinado município (ISSQN).*
- d) A receita auferida, na Economia, vem sempre fundada na realidade fática, representando o número de unidades monetárias ou créditos efetivamente auferidos; no direito*
- e)*
- f)*

tributário, a receita pode ser tanto a efetivamente realizada, como a presumida ou arbitrada.(...)

18. O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim “recepta” é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.

(...)

19. Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento de mão-de-obra temporária), assim entendido a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora. Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo do ISSQN é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal. A base de cálculo do ISSQN, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-

se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas).”

Com efeito, as meras entradas não representam remuneração dos serviços prestados, como assevera o Prof. Eduardo Bottallo:

“As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva...

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras da sua capacidade contributiva.

As verbas identificadas na letra “a” supra são entradas; as da letra “b”, receitas.

Portanto, conclui-se que as receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, derivam de atividades marginais que não representam o fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam o preço do serviço, por conseguinte, não constituem base imponível do tributo.”

(Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS” – Revista Dialética de Direito Tributário n. 5).

Aires F. Barreto (Revista Dialética de Direito Tributário n. 5, pg. 84), distingue com maestria o termo “receita” de meros ingressos financeiros no fluxo de caixa da empresa:

“Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como somas permanentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas (conferem-se as excelentes lições de Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, 11ª. Edição, Forense, Rio, 1976, pg. 130/5). Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receitas - e só estas integram a base de cálculo do ISS, porque delas se pode dizer que remuneraram a atividade econômica desenvolvida. Só elas representam o preço dessa atividade. Só elas podem consubstanciar pagamento da prestação contratual correspondente.”

E continua a sua lição o ilustra jurista, agora fazendo a distinção entre despesas e valores de terceiros:

“Despesas são gastos do prestador do serviço, a serem subtraídos da sua respectiva receita, para efeito de apuração do resultado –e, nesse caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico de atividade, vale dizer, afetando positivamente, o patrimônio da empresa. Essa a lição ministrada pelo insuperável Pontes de Miranda:

*“As despesas são diminuições do patrimônio que a pessoa se impõe de vontade própria, ou por dever, ou a favor de terceiro, ou de quem seja dono, ou tenha direito real sobre bem ou bens
ou patrimônio.*

Se quem fez as despesas tem direito a reembolso é porque as despesas não lhe aproveitam, ou entram no cômputo de indenização a ser-lhe paga, ou foram feitas em virtude de negócio jurídico bilateral, ou de gestão de negócios alheios. As despesas ou são necessárias, ou úteis, ou voluptuárias. Se aplicadas a coisas, dizem-se benfeitorias.”

(Pontes de Miranda, “Comentários ao Código de Processo Civil”, vol. XIII, Ed. Forense, R. Janeiro, 1977, pg. 130).

Segundo Sérgio Pinto Martins, *“reembolso de despesas não é preço do serviço. Receita é o que entra definitivamente no patrimônio da empresa, reembolso não é forma de remuneração da prestação do serviço. Seria uma mera entrada”* (Manual do Imposto sobre Serviços, Atlas, 3ª. Ed., 2000, pg. 195).

19 - Assim, a exigência do ISS sobre valores meramente repassados, reembolsados, meros ingressos, viola diversos princípios constitucionais e infraconstitucionais que permeiam o Sistema Tributário Nacional, entre os quais, destacam-se, os princípios da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, parágrafo 1º) e, em consequência, o princípio do não-confisco (Constituição da República, art. 150, IV), além de contrariar o conceito de “preço de serviço” e a receita bruta dele decorrente, que deve servir de base de cálculo da prestação tributária e, por fim, desconsidera a natureza dos serviços prestados pela agência de publicidade.

Para fins de determinação do preço do serviço correspondente, devem ser considerados, assim, tão somente, o valor das comissões e o valor dos honorários de criação, redação e intermediação na contratação de veiculação e serviços externos de produção, que remuneram os serviços prestados pela agência.

A base de cálculo do ISS, caracteriza a natureza jurídica do tipo de serviço prestado, há de ser, conseqüentemente, o valor que a agência recebe tão somente pela prestação de seus serviços (comissão ou taxa de serviço ou honorários decorrentes da criação – custos internos – e de intermediação na contratação de fornecedores externos de serviços especializados, além da veiculação), sem a inclusão das importâncias repassadas a terceiros para a realização do material publicitário.

Não é demais lembrar que para fins de tributação do Imposto de Renda, sob a modalidades retenção-fonte, a própria União expressamente reconhece que não constitui acréscimo patrimonial, rendimentos (e, por óbvio, não constitui receita bruta decorrente da prestação de serviços) os valores recebidos e repassados pela agência de publicidade decorrente da produção externa, senão vejamos o que dispõe a Lei Federal n. 7.450/85:

“Art. 53 – Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento) como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas: (vide lei n. 9.064 de 1995 – redução para 1,5%)

(...)

II – por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único – No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.”

E o Parecer Normativo CST n. 7/86 reforça essa posição:

(...)

18. Comporão a base de cálculo todas as importâncias pagas, entregues ou creditadas à beneficiária destes, decorrentes, direta ou indiretamente, da prestação de serviços de propaganda e publicidade, realizados com meios (no sentido técnicos, artístico e operacional) próprios.

19. Desse modo, estarão excluídas da base de cálculo as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas (gastos feitos com terceiros em nome da agência, mas reembolsáveis, pelo anunciante, nos limites e termos contratuais) ou os valores repassados (gastos feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem do anunciante e em nome deste).

20. Também não integram a base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas ao veículo de divulgação, consoante exaustiva enunciação feita no parágrafo único do art. 53.”

A Solução de Consulta COSIT n. 5, de 02 de julho de 2013, publicado no DO em 11 de julho desse ano, da Receita Federal, também deixa patente a não tributação dos valores repassados pelas Agências de Publicidade, devidos pelos Anunciantes, aos fornecedores externos de serviços especiais.

Esclarece a resposta à citada consulta que

“Compõem a base de cálculo do IRRF a ser recolhido pelas agências de publicidade e propaganda:

- a) As importâncias pagas, entregues ou creditadas pelo anunciante, relativos a serviços de propaganda e publicidade realizados com meios próprios pela agência, isto é, suas receitas próprias, tais como, comissões, honorários de produção, honorários de veiculação, receitas de serviços internos (montagem e layout de anúncios de revistas e jornais, etc);*

b) Os adiantamentos efetuados pelo anunciante, por conta da execução de serviços de propaganda e publicidade, restrita, porém, à parte que se destinar a remunerar os serviços próprios da agência;

c) As bonificações de volume concedidas por veículos de divulgação ou por fornecedores;

c) Os honorários de veiculação, quando o anunciante efetuar o pagamento diretamente aos Veículos de Divulgação: e

d) Vantagens a quaisquer títulos, vinculadas a serviços de propaganda e publicidade.

Excluem-se da base de cálculo do IRRF a ser recolhido pelas agências de publicidade e propaganda:

a) Importâncias que se refiram ao reembolso de despesas, quaisquer gastos feitos com veículos de comunicação e fornecedores de produção em nome da agência, mas reembolsáveis pelo anunciante, ou os valores repassados pelo anunciante à agência, relativos a gastos feitos com veículos de comunicação e fornecedores de produção por conta e ordem do anunciante e em nome deste; e

b) Os descontos obtidos por antecipação de pagamento. Se dentre as faturas de terceiros ressarcidas à agência pelo anunciante, ou pagas diretamente pelo anunciante houver pagamentos a conta de outros serviços sujeitos a retenção na forma da legislação específica, a exemplo dos serviços de que trata o art. 647 do RIR, caberá à fonte pagadora, agência ou anunciante, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

Dispositivos Legais: RIR/ 1999, ARTS. 647, 651, II e Parágrafo 1º, 717 e 722, IN SRF n. 123, de 20.11.1992, arts. 2º a 4º e 6º e 7º, IN SRF N. 130, DE 09.12.1992 E Parecer Normativa CST n. 7.

20 - Ainda que ISSQN e outros impostos e contribuições sejam diferentes, o princípio quanto à base de cálculo de suas incidências é o mesmo.

O que respalda o ISS é o valor da prestação de serviço, ou seja, o seu preço.

No caso do Imposto de Renda, por exemplo, é o valor da receita auferida por quem prestou o serviço.

É de se ver que as normas legais, inclusive tributárias federais, expressamente preveem tal forma de pagamento, faturamento e prestação de serviços de terceiros e veículos, intermediados pelas Agências de Publicidade.

Apesar de serem tributos diferentes (IR e ISSQN), certo é que o mesmo princípio orienta ambos. O que vale, a ambos, é a “receita auferida pela Agência de Publicidade” (no caso do IR) e “o valor ou preço do serviço” (no caso do ISS), que, em realidade, o “preço do serviço é a receita da agência”.

O Regimento do ISS de São Paulo (Decreto Municipal SP n. 53.151, de 17.05.2012), sempre foi tomado como exemplo, por outras Prefeituras Municipais brasileiras, no que tange à forma de estabelecimento da incidência do ISS sobre preço de serviços publicitários e ao estabelecer o que se constitui em receita das agências e a incidência do ISS:

“Subseção III – Agências de Publicidade

Art. 47. Constitui receita bruta das agências de publicidade:

I – o valor das comissões, inclusive das bonificações a qualquer título, auferidas em razão da divulgação da propaganda;

II – o valor dos honorários, “fees”, criação, redação e veiculação;

III – o preço da produção em geral.

Parágrafo Único. Quando o serviço a que se refere o inciso III deste artigo for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço desta será a diferença entre o valor de sua fatura ao cliente e o valor dos documentos do(s) executor(es) à agência.”

Assim, os serviços que esses terceiros prestam são destinados aos Clientes-Anunciantes, contra quem esses terceiros emitirão suas faturas/notas-fiscais, aos cuidados da agência. As receitas desses terceiros (veículos de divulgação e produtores externos) , advindas de tais serviços, serão tributadas pelo ISS e pagos pelos citados prestadores de serviços (no caso dos terceiros fornecedores, já que veículos de comunicação estão isentos do ISS) e não integram a receita da agência, porque não foram prestados por esta última.

Como ressalta Luiz de Sá Monteiro (in <http://jus.com.br/revista/autor/luiz-de-sa-monteiro> - O ISS e as agências de Propaganda)

“O que se verifica, então, é que, em razão da execução dos dois serviços (o prestado pela terceira empresa e o prestado pela Agência) são efetuados também dois recolhimentos do ISS. Significa dizer que o município não está sofrendo qualquer prejuízo, nem estará havendo nenhuma sonegação ou procedimento tendente a reduzir o valor do imposto ou a base oponível do ISS.

Diversamente: se prevalecer o entendimento esposado pela decisão afrontada, a empresa que prestou o serviço “externo” continuará sendo obrigada a pagar o ISS sobre o valor da Nota Fiscal que emitiu contra o

Cliente e a Agência – pelo simples fato de haver recebido do Cliente aquele valor para posterior repasse - não poderá promover a dedução dessa quantia, que terá de ser considerada como sua receita tributável, e recolher o ISS também sobre o indicado valor, acrescido do ISS incidente sobre os seus honorários.

Em resumo: em relação a uma única prestação de serviços (a realizada através da terceira empresa), haverá uma dupla e cumulativa incidência do ISS.

A Agência, então, apenas por haver atuado como mera intermediária no recebimento do valor relativo ao serviço prestado pela terceira Empresa, sofrerá uma tributação extra (e por isso mesmo indevida) por um serviço que não prestou e - o que é mais grave - será obrigada a pagar um tributo em relação a uma receita que efetivamente não auferiu”.

(grifos são do original).

IV – CONCLUSÃO

21 – Não há incidência do ISS sobre valores repassados pela Agência, a fornecedores externos e ou a Veículos de Comunicação, nos casos em que os serviços sejam prestados por estes últimos e por estes faturados contra os Clientes, aos cuidados da Agência.

Os fornecedores externos recolhem o ISS sobre o valor de seus trabalhos.

Fornecedores externos são os terceiros que exercem atividades que complementam o trabalho ou serviço realizado pelas agências de publicidade, notadamente de ordem intelectual. As Agências criam, concebem, planejam e desenvolvem trabalhos publicitários e que, para sua

EXECUÇÃO (física ou digital), torna-se necessária a contratação de serviços e fornecimento de suprimentos, por terceiros especializados, como é o caso de Produtoras cinematográficas, fonográficas, fotógrafos, elenco, gráficas, etc.

Veículos de Comunicação veiculam as peças e campanhas criadas pelas agências e eventualmente, produzidas tecnicamente por produtores externos.

As agências de publicidade não exercem tais atividades, tanto assim que não constam de seus objetivos sociais.

A produção externa poderia ser definida como sendo o produto ou serviço necessário ao estudo, concepção e execução da publicidade criada, em complementação ou apoio às atividades da agência, e que são contratados através de pessoa física ou jurídica especializada e tecnicamente capacitada e pagos pelo Cliente, acrescidos dos honorários de agência, de acordo com o percentual ajustado.

Veiculação é a mídia realizada através dos Veículos de Comunicação.

Não sendo serviços realizados por Agências de Publicidade, dos quais estas não auferem qualquer rendimento, a não ser pela própria intermediação na sua contratação, não podem sofrer incidência do ISS, a não ser em face exclusivamente dos efetivos prestadores desses serviços, ou seja, os terceiros fornecedores externos.

O mesmo se dá em relação aos veículos de comunicação.

Entender de forma diversa implicaria em evidente “*bis in idem*”, por um único trabalho, duas seriam as incidências do ISS. A primeira, contra o efetivo prestador do serviço e a segunda, em face da agência, que não prestou tais serviços, mas apenas fez a intermediação entre cliente e fornecedor externo.

É de se ressaltar que o ISS pode ser considerado como imposto não cumulativo, ainda que possa acarretar, em alguns casos, uma múltipla incidência econômica.

O pressuposto material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de um serviço.

Nos casos de serviços especiais fornecidos por terceiros (sejam de produção, como de veiculação), o que se constata é que as Agências de Publicidade não prestam tais serviços e quem efetivamente os prestam são, justamente, as empresas contratadas pelos Clientes Anunciantes, com a intermediação das Agências, com essa finalidade específica.

Portanto, a conclusão a que se chega é que o ISS não pode ser cobrado em relação aos serviços que não foram prestados por Agências de Publicidade, a não ser do próprio prestador de tais serviços.

Por outro lado, como consequência, também não existiria a base impositiva, já que pela não prestação dos citados serviços, não haverá o preço do serviço, pois não executado pelas Agências.

O encaminhamento de numerário pelos Clientes Anunciantes às Agências, para pagamento dos citados fornecedores externos, implica em mero ingresso, do qual, apenas parte (que corresponde aos honorários da agência pela intermediação) é retido pela agência a título de remuneração e sobre este valor incide o ISS (assim como incide o IR, PIS/COFINS). O que é repassado aos terceiros, como remuneração paga pelos Clientes àqueles, igualmente é tributado pelo ISS, mas tendo como contribuinte os citados terceiros.

Portanto, do valor global recebido pela agência, deduz-se o valor repassado aos terceiros fornecedores dedução essa que, para fins de apuração do montante a pagar do ISS não necessita, para ser aceita, estar expressamente prevista na Lei, por não se caracterizar, nem como um privilégio, nem

como um tratamento tributário diferenciado e muito menos como uma isenção parcial.

Para haver a incidência do ISS, tem que existir uma efetiva prestação de serviços por aquele que cobra o preço e que, em seguida, esse preço ingresse no seu caixa, sem qualquer espécie de vínculo ou de obrigação contratual para ser repassado a terceiros.

Assim sendo, conclui-se que os valores recebidos dos Clientes, pelas agências, para quem trabalham “por conta e ordem”, relativamente a serviços prestados por terceiros e que são repassados a tais terceiros, não poderão ser incluídos na base de cálculo do ISS a ser pago pelas Agências, pois caso contrário - repetindo - estaríamos diante de uma ou mais das seguintes hipóteses:

A - Enriquecimento ilícito por parte da Prefeitura Municipal, na medida em que estaria recebendo duas vezes o mesmo tributo em relação a um único serviço;

B - Inequívoco confisco, com incidência do artigo 150, IV, da Constituição Federal;

C - Violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 154, parágrafo 1º) na medida em que o contribuinte – Agência – estaria sofrendo uma oneração incompatível com suas condições financeiras, tendo em vista que a sua receita efetiva passaria a ser menor do que o montante a pagar dos tributos incidentes sobre os ingressos que tenha auferido.

Pelo exposto, a Associação Brasileira de Agências de Publicidade – ABAP, vem, respeitosamente, a V. Exa., pleitear a revogação parcial ou alteração

do Decreto n. 58.045, no que tange à revogação do artigo 47 do Decreto n. 53.151/12, com a necessária urgência, tendo em vista que as alterações procedidas pelo referido Decreto, passou ele a vigorar a partir do dia 22 de dezembro de 2017.

PAULO GOMES DE OLIVEIRA FILHO

OAB/SP. 30.453

Consultor Jurídico das entidades:

Associação Brasileira de Agências de Publicidade – ABAP

**Sindicato das Agências de Propaganda do Estado de São Paulo -
SINAPROSP**