IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — PUBLICIDADE EM LIVROS, REVISTAS E JORNAIS — IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS

— Não só a venda dos jornais está a salvo da tributação, como também a venda do espaço no jornal.

— O texto constitucional exclui dos municípios a competência para instituir e cobrar das empresas editoras e jornalísticas o "imposto sobre serviços de qualquer natureza" sobre os anúncios e a publicidade que inserem em suas publicações.

PARECER

I

1. A consulente recebeu Notificações da Fiscalização Municipal para recolher importância relativa a imposto sobre serviços de qualquer natureza, correspondente ao período de 1967 a 1970.

A pretensão do fisco municipal, conforme se lê nas informações de processo existente, é *tributar a consulente pela publicidade e propaganda* (anúncios) *inseridos no contexto dos jornais.*

2. Ainda segundo a mesma fonte, a exigência está de acordo com o que prescreve o art. 66, item XXXV, da Lista Municipal de Serviços (Lei número 3.394/66, com a alteração sofrida pelo Decreto-lei municipal n.º 78, de 3 de dezembro de 1969, e *em vigor somente a partir de 1.º de janeiro de 1970*) que dispõe: "Art. 66 — O impost sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista abaixo, por empresa, profissional liberal ou autônoma, com ou sem estabelecimento fixo.

.....

XXXV — Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio".

Saliente-se que este artigo é cópia de disposição do Decreto-lei federal n.º 406, de 31/12/68, como também o art. 70, que determina como *"base de cálculo do imposto o preço do serviço"*.

3. A consulente deseja, de início, esclarecer que, como empresa jornalística, ela não é agência de propaganda ou firma de publicidade. É, apenas e tão só, o veículo de que se utilizam os anunciantes para, diretamente ou através destas agências, inserir a publicidade ou comunicação desejada.

A receita que aufere por estas publicações é pela *venda de espaço no jornal* que edita. Não recebe remuneração a título de *honorários* (denominação dada pelo Decreto n.º 57.690, de 1/2/66, que "Regulamenta o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda") por *serviços prestados.*

4. Tendo em vista, finalmente, a *imunidade* dada aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão (C.F. art. 19, III, *d*) *consulta* a V. Exa. sobre a procedência ou não da pretensão fiscal acima mencionada.

II

I. A Constituição federal de 1967, com a redação dada pela Emenda número 1/69, estabelece: "Art. 19 — É

vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

.....

III — instituir imposto sobre:

.....

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão".

Da original redação de 1967, a Emenda n.º 1, de 1969, apenas, mais técnica e precisa, trocou a expressão *"cobrar* imposto sobre" por *"instituir* imposto sobre".

II. Mas em relação à Emenda número 18/65 e à Constituição de 1946, a diferença não é só de redação, mas de conteúdo.

Qual então o alcance e sentido deste novo texto constitucional?

Duplamente parodiando o ilustre Aliomar Baleeiro, podemos dizer que é aquele que os Ministros do Supremo Tribunal Federal quiserem dar (Em 1959, prefaciando seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Baleeiro, então apenas professor e político, sem supor que mais tarde atingiria a presidência do Supremo Tribunal escrevia: "Parodiando Charles Hughes, quando, político ainda jovem, não sonhava atingir, na maturidade, a presidência da Corte Suprema, pode-se afirmar que há limitações constitucionais ao poder de tributar, mas elas são aquilo que os ministros do Supremo Trbiunal Federal querem limitar", Rio, ed. Forense, 2.ª ed., 1960, p. 8). Não é certo que a finalidade desta vedação de instituir imposto é garantir a liberdade da manifestação de pensamento (Const., art. 153, § 8.º) e amparar a cultura (art. 180), além de outros princípios explícitos e implícitos na Carta Magna?

Por isso, no plano jurídico, a conquista real destes ideais certamente só poderá ser garantida pelo "órgão cardial do sistema político e Corte da Constituição".

III. Eliminando-se, entretanto, esta função maior, cabe-nos a tarefa de examinar o dispositivo sob a exegese de princípios puramente tributários. Logicamente, estas conclusões são o esteio de um julgamento mais amplo.

IV. A Constituição Federal, ao outorgar e distribuir competência em matéria tributária, impõe limitações ao exercício desta mesma competência.

A primeira e mais importante de todas, a da reserva da lei, como se sabe, confunde-se com o aparecimento das democracias. É o princípio da legalidade, isto é, o poder de tributar não é outorgado para ser arbitrariamente exercido, mas sim sob o império da lei decretada privativamente pelo Parlamento (*no taxation without representation*). É, pois, condição ao exercício deste poder.

Há, no entanto, limitações em que nem mesmo sob esta condição se pode exercer este poder. O que ocorre é simplesmente uma exclusão do próprio poder de tributar. Assim, pessoas, fatos, ou coisas, por disposição constitucional expressa, tornam-se *imunes* a qualquer ou a determinados impostos (As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, materiais ou fatos, enfim situações que define". Aliomar Baleeiro. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio, ed. Forense, 5.ª ed., 1968, p. 296).

A *imunidade* é uma barreira ao próprio poder de tributar. A Emenda n.º 1/69, ao trocar a expressão "é vedado cobrar" por "é vedado instituir", bem demonstra o tipo de proibição. Não há sequer competência para legislar materialmente sobre o imposto a que se deu imunidade. É uma proibição que exclui o próprio poder de tributar ("É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto

consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária". José Souto Maior Borges. Isenções Tributárias. Ed. Sugestões Literárias S/A., 1968, p. 207).

Por ser uma limitação ao poder de tributar a imunidade só pode ser de ordem constitucional. Só quem tem o poder de outorgar competência é que também pode limitá-la ou suprimi-la ("Uma coisa é certa em qualquer que seja a hipótese: somente no texto constitucional são estabelecidas imunidades tributárias. É essa uma característica de ordem formal ou externa. Vale, pelo menos, como critério negativo para o intérprete e para o aplicador: se a hipótese não estiver prevista na Constituição, de imunidade não se tratará". Amílcar de Araujo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio, Ed. Financeiras, 1964, p. 368). A violação a esta limitação importa, pois, em inconstitucionalidade e não simples ilegalidade.

V. Por existirem proibições absolutas de tributar certas pessoas, certos bens, ou mesmo ambos, as imunidades a exemplo do que ocorre com as isenções, classificam-se em subjetivas e *objetivas* ("Na medida em que se podem classificar em subjetivas e objetivas as isenções, as imunidades também são classificáveis em objetivas e subjetivas. Esta classificação encontra seu fundamento na razão de imunizar; nos motivos em função dos quais são editados os preceitos imunizantes". José Souto Maior Borges. *Ob. cit.*, p. 213-4). No primeiro caso, *ratione personae*, o que não se tributa é o sujeito passivo da obrigação tributária, já no segundo, *ratione materiae*, a exclusão ocorre em consideração a um determinado objeto (Cf. Ruy Barbosa. *In Direito Financeiro*. Ed. José Bushatsky, 3.ª ed., 1971. p. 136).

Como observa Souto Borges, *a isenção objetiva*, no caso diga-se imunidade, "exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência)" (*Ob. cit.*, p. 251).

O aspecto objetivo do fato gerador é a situação de fato que a lei descreve. Se a ocorrência desta situação de fato é excluída como hipótese necessária de incidência não nasce a obrigação tributária.

São os fatos relacionados aos objetos que escapam à tributação. Não interessa indagar sobre o elemento subjetivo da obrigação. É irrelevante a pessoa física ou jurídica, relacionada ao objeto imune à tributação. Não há que se indagar sobre quem, direta ou indiretamente, se beneficia com tal imunidade.

VI. Sobre a natureza objetiva da imunidade prevista no art. 19, item III, letra *d*, da atual Constituição, parecenos não existir qualquer dúvida (Cf. Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo, Ed. Max Limonad, 1967, v. 2.º; e *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1967, t. II; Aliomar Baleeiro. *In Limit. cit.*, p. 191; Amílcar de Araujo Falcão. *In Isenção Tributária...*, parecer na *R.D.A.*, v. 67, p. 369, entre outras).

Como bem diz Baleeiro, comentando a Carta de 1946, od ispositivo protege *objetivamente a coisa* apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade.

VII. Todos os que de passagem ou detidamente examinaram esta *imunidade*, salientam o seu duplo objetivo de amparar a cultura e garantir a liberdade de manifestação de pensamento.

Através do *poder de tributar* se exerce com freqüência o *poder de regular*. Tem entendido o legislador constituinte brasileiro que este quase corolário do poder fiscal deve ser afastado, neste caso, da competência dos legisladores ordinários, pois, do contrário, estes (até mesmo os de nível municipal), através de impostos com objetivos extrafiscais, teriam o indesejável poder de restrin-

gir a liberdade de manifestação do pensamento, que a própria Constituição assegura.

A propósito, vale recordar aqui algumas ponderações do já citado Aliomar Baleeiro, em sua clássica *Limitações*: "Certo é que o imposto pode ser *meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento*, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas *indispensáveis à pureza do regime democrático*. E a prova disso é que tais impostos já tiveram gênese para esse fim e duraram, em alguns países civilizados, até a segunda metade do século passado, como adiante estudaremos, a propósito do art. 203 da Constituição.

.....

Ora, o legislador ordinário poderia utilizar eficientemente impostos com o *objetivo extrafiscal condenável de cercear a liberdade de manifestação do pensamento*, se decretasse discriminações dos tributos gerais aplicáveis à remuneração dos trabalhadores intelectuais ou instituísse impostos específicos sobre essas remunerações, mercê da competência concorrente estabelecida no art. 21.

Não se argumenta que a hipótese é grosseira ou absurda, porque, excluídas as medidas administrativas insidiosas de certo governo sul-americano, no pós-guerra, ou as de controle de papel durante a ditadura de 1937-45, há exemplos de emprego extrafiscal de imposto para restringir a liberdade de imprensa. Na Inglaterra, em 1830, o *Examiner* inseria discriminadamente o preço do exemplar: "papel e impressão — 3½d.; impostos de divulgação — 3½d. — preço total 7d.". Cada anúncio, fosse comercial ou popular de uma criada, sofria a tributação de 1s e 6d. Multas esmagadoras recaíam em quem estivesse na posse do jornal não selado. Este regime ignominioso durou, na Inglaterra, até 1861, quando Gladstone tomou a iniciativa de promover a eliminação dos *taxes on knowledge* sob a ação persistente de um grupo de homens devotados à liberdade.

Na França, existiu também selo ou estampilha sobre os jornais, até que a Lei de 5/9/1870 o suprimiu. Pouco depois, uma Lei de 4/9/1871 tributava discriminatoriamente, em mais 20 francos por 100kg., o papel de jornais, isto é, o dobro do que pesava sobre o papel destinado a outros fins. Só em 1855 desapareceu essa discriminação. Na Áustria, a selagem de jornais, com *objetivo extrafiscal de caráter político* de combate às idéias democráticas, durou até 1889.

A jurisprudência americana é severa em relação a impostos que possam *ferir a liberdade de manifestação do pensamento*, a ponto de excluir taxas de licença de vendas de panfletos nas ruas, ou de veículos para sua distribuição, etc." (Grifos da transcrição. *Ob. cit.*, p. 293 e 195).

VIII. A Constituição de 1967 não só conservou a franquia já consolidada em nosso direito constitucional, como a ampliou, para *proibir* também a *tributação do próprio livro, jornal* ou *periódico*.

Se a imunidade é *objetiva* entende-se perfeitamente, que não se exclui a empresa editora ou jornalística do pagamento de impostos incidentes sobre a pessoa jurídica que explora esta atividade (ex.: o imposto sobre a renda). Eis aí o problema.

Dentre as várias classificações existentes sobre os impostos, uma das mais antigas é a que os divide em pessoais e *reais*. Sob este ângulo são pessoais os impostos que, sem considerar as coisas, recaem sobre os indivíduos, tendo em vista suas condições particulares, podendo ser personalizados, com adequação à capacidade contributiva.

A contrário, os impostos reais ou objetivos, assentam-se sobre as coisas sem considerar as pessoas.

Os impostos reais, geralmente são indiretos, assim chamados por serem

de repercussão e comportarem dois contribuintes: um de fato e o outro de direito. Correspondem à classificação moderna de impostos sobre a despesa (ou sobre a renda consumida).

IX. Feitas estas considerações é fácil entender que a proibição de instituir impostos sobre os jornais se estende a todos os *impostos que gravam* objetiva e diretamente este bem, coisa ou mercadoria.

Assim, por exemplo, o imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICM) não incide sobre a *venda de jornais*, ou saída destes, do estabelecimento. Os livros, jornais e periódicos protegidos pela imunidade objetiva não são alcançados por este imposto real e indireto.

Idêntica razão imuniza-os de todos os impostos baseados na *produção*, *consumo* ou *circulação* destes bens.

X. O imposto sobre serviços, que no Código Tributário Nacional faz parte do capítulo "Impostos sobre a produção e a circulação", cobrado com base no item XXXV da Lista de Serviços, por igual motivo não incide sobre os jornais.

Não só a *venda de jornais* está a salvo de tributação, como também a *venda de espaço no jornal*. Pretender que a publicação de texto é prestação de serviço e que portanto o *valor desta publicação* está sujeita a imposto, é pretender *tributar diretamente a circulação do jornal*.

Como vimos, já em 1861, era abolido na Inglaterra o *imposto de divulgação* em que "cada anúncio, fosse comercial ou popular de uma criada, sofria a tributação de 1s e 6d".

XI. Como salienta a consulente em sua exposição, ela é apenas o *veículo* do *anunciante*. Este, se necessita, contrata *serviços de agências de publicidade*. Estas cobram honorários pelos serviços profissioinais que prestam (Cfr. a Lei n.º 4.680, de 18/5/65, e respectivo Regulamento, Decreto número 57.690, de 1/2/1966, que dispõe sobre o *exercício da profissão* de publicitário e de agenciador de propaganda).

Estes serviços já foram, inclusive, pelo I.º Congresso Brasileiro de Propaganda, exigidos em "Normas-Padrão para Prestação de Serviços pelas Agências". Recebem elas por estes serviços honorários e comissões.

As empresas jornalísticas recebem apenas preço pela *venda de espaço em bem móvel*. Ora, este bem está protegido por qualquer tipo de impostos que sobre ele pudessem incidir.

Cobrar, portanto, imposto de serviço de empresa jornalística, pela publicação de anúncios, é tributar *o jornal*.

XII. Que esta pretendida tributação é a de um imposto real e indireto, parece-nos não existir qualquer dúvida.

Contribuinte de direito do imposto é prestador de serviço, que no caso se serviço houvesse, seria a empresa jornalística. Contribuinte de fato ou econômico é o anunciante.

A base de cálculo seria o *preço da venda* de espaço, ou melhor ainda, a receita bruta auferida com a produção e circulação do jornal, excluída apenas a receita de venda de cada exemplar. Nos casos, aliás existentes, em que a *distribuição dos exemplares é gratuita* e portanto a receita é apenas de anúncios, nada seria excluído.

XIII. Que a proteção à manifestação do pensamento e à cultura precisam ser de ordem constitucional, para retirar ao legislador ordinário o poder de tributar os jornais, com conseqüente poder de regular, basta meditar sobre este fato: na lei municipal já citada (Decreto-lei n.º 78) os arts. 71 e 72, prevêem *bases de cálculo fixadas em pauta* pelo poder executivo, ou ainda, em casos especiais, pelo *arbitramento do preço* do serviço.

XIV. Finalmente em relação a ser este tipo de imposto sobre serviços, um imposto indireto e de repercussão, incidindo sobre a coisa ou bem, e não

sobre a pessoa, é interessante compararmos os nossos ICM e ISS com os correspondentes franceses TVA e TPS.

Sabidamente a reforma tributária brasileira, ao introduzir em nosso sistema tributário o imposto estadual de *valor acrescido*, ou não cumulativo, inspirou-se no modelo francês, que diga-se, é a base de todos os modernos impostos sobre despesas hoje vigorando nos países do Mercado Comum Europeu e em outras nações civilizadas. Pois bem.

A *Taxe sur les prestations de services* (T.P.S.), isto é, o imposto sobre prestação de serviços, sempre que devida por uma empresa, é *dedutível* do montante que esta tem de pagar a título de *Taxe sur la valeur ajoutée* (T.V.A.). que é o imposto sobre a *venda de produtos* (Cfr. Maurice Duverger. *In Finances Publiques*. Ed. Prestes Univ. de France, 1965, p. 578).

Não chegamos ainda a este estágio de permitir a estabelecimentos industriais e comerciais, deduzirem o I.S.S. do I.C.M. Razões de outra ordem, como por exemplo, a competência privativa de dois níveis de governo, talvez impeçam este regime. Entretanto, demonstra bem a idêntica natureza de ambos os impostos em determinadas circunstâncias, como no caso presente, ou seja: *sobre o jornal*, da mesma maneira e pela mesma razão que não incide o ICM, também não incide o imposto sobre serviços.

XV. Em face do exposto, entendemos que a nova redação dada pelo artigo 19, item III, letra *d*, da Constituição de 1967, determinando a *imunidade* de impostos não só ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, mas também aos próprios livros, jornais e periódicos impressos, exclui dos municípios a competência para tributar e cobrar das empresas editoras e jornalísticas imposto sobre serviços de qualquer natureza", sobre os anúncios e publicidade que inserem em suas publicações.

As notificações fiscais expedidas e conseqüente processo instaurado são, portanto, totalmente improcedentes.

Este é o nosso parecer, s.m.j. São Paulo, 13 de maio de 1971. *Paulo Roberto Cabral Nogueira*, Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas.