IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — EMPRESA DE PUBLICIDADE

— As empresas de publicidade pagam o imposto sobre serviços prestados em sua atividade operacional, na sede da empresa, onde se fazem a prestação de serviço e a sua contabilidade.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Alcântara Machado Publicidade S.A. *versus* Prefeitura Municipal de São Paulo
Recurso extraordinário nº 84 597 — Relator: Sr. Ministro
CORDEIRO GUERRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e notas taquigráficas, à unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

Brasília, 17 de agosto de 1976. *Thompson Flores,* Presidente. *Cordeiro Guerra,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: A recorrente, empresa de publicidade, moveu uma ação contra a recorrida, com duplo objetivo: o reconhecimento da não incidência do ISS sobre parte de seu movimento econômico, que entende constituído de receita financeira e não operacional e, em segundo lugar, a restituição, por parte da Municipalidade, de recolhimento a maior do tributo, referente a serviços prestados por suas filiais do Rio de Janeiro e de Belo Horizonte.

Após analisar o pedido detidamente, o ilustre Juiz de 1º grau, Dr. Newton Martins Costa, assim resumiu a causa:

"O fulcro da controvérsia está na segunda das receitas acima mencionadas, ou seja, na comissão que as agências recebem dos órgãos de divulgação pelo volume do faturamento liquidado dentro de um prazo predeterminado. A essa receita a autora dá o nome de *bonificação especial* e a ré de "desconto de estímulo"; a primeira defende ser de natureza financeira e a segunda ser uma receita operacional".

Concluiu a sentença que a bonificação recebida pela agência resulta direta e tão-somente do volume da propaganda levada ao órgão de divulgação e, por conseguinte, nada tem de financeira, fls. 617, mas, pelo contrário, é puramente operacional, e, por conseguinte, tributável pelo ISS.

Quanto ao segundo objetivo da ação, entendeu o julgado, estabelelcida a premissa de que o imposto é devido no local da prestação de serviços e que como tal entende-se o lugar onde se localiza o domicílio do prestador, que os serviços deviam ser considerados como prestados em São Paulo, pela anállise que fez das provas e do modo de operação da autora; que centralizava suas relações com terceiros em São Paulo, salientando a sentença, que anteriormente ao auto de infração nenhum imposto fora recolhido pelas filiais às Municipalidades onde se situavam, fls. 619, desacolheu a pretensão da autora, neste ponto, porque os serviços deviam ser considerados como prestados em São Paulo.

Em conseqüência a ação foi julgada improcedente, fls. 620.

A sentença foi confirmada em apelação e embargos — fls. 690-696 e 706-708.

Interposto Recurso Extraordinário foi ele inadmitido em despacho do ilustre Vice-Presidente João Del Nero, de teor seguinte:

"A ação foi julgada improcedente nas duas instâncias (fls. 610-620 — 690-696), rejeitados os embargos de declaração (fls. 706-708).

Inconformada, a vencida interpôs recurso extraordinário com fundamento no art. 119, III, letras *a* e *c*, da C.F., alegando que o v. acórdão recorrido violou vários preceitos da Constituição Federal (art. 14, II, *a*; 18, § 1º, 24, II, 19, I, 153, §§ 2º e 29, 21, VI) e o art. 12, *a*, do Decreto-lei nº 406/1968.

O recurso, regularmente processado, não foi impugnado.

Ressalte-se, de início, que, no caso, não houve violação dos preceitos constitucionais, referidos pela recorrente. Aqueles não foram suscitados na apelação e não foram versados pelo v. acórdão recorrido. Aplica-se, pois, ao caso, as *Súmulas* 282 e 356.

A única argüição da recorrente e que poderia ser procedência, *em tese*, é a relativa à ofensa ao art. 12, *a*, do Decreto-lei nº 406/1968, ou seja a de que teria havido "tributação de serviços prestados em outro Município".

Mas não colhe a objeção. É que a r. sentença, mantida pelo v. acórdão recorrido, estatuiu que "a autora provou, pelo menos no que se refere ao estabelecimento do Rio de Janeiro, que não se trata a de simples escritório de contato mas de um verdadeiro laboratório de produção publicitária dotado de todos os recursos técnicos e humanos necessários à realização de suas atividades. Ficou bem claro que os serviços contratados no Rio não eram enviados para São Paulo, para serem executados, mas produzidos lá mesmo. É de se presumir que o mesmo ocorria em Belo Horizonte" (fls. 618-619).

Acontece, entretanto, "que, se em sua elaboração interna a atividade da autora se dividia pelas três capitais, o mesmo não ocorria no seu aspecto externo, isto é, nas suas relações com os clientes e com os órgãos de divulgação quando tudo se centralizava em São Paulo. Aqui era feita toda a contabilidade declarado e recolhido o imposto, emitidas notas fiscais de serviços, as faturas, as duplicatas, etc. Ademais, como bem observou a ré, anteriormente ao auto de infração nenhum imposto fora recolhido àquelas outras Municipalidades e nenhuma relação contribuinte-fisco existia naquelas cidades" (ibidem).

Ressalte-se, outrossim, que, ao rejeitar os embargos de declaração interpostos pela recorrente se reconheceu que "pelo menos no tocante ao escritório situado no Rio de Janeiro, não se tratava de simples escritório de contato, mas de verdadeiro laboratório de produção publicitária" (fls. 707). Mas — concluiu o v. acórdão — conforme acentuou a sentença confirmada *in totum* pelo acórdão embargado, o qual, portanto, a encampou como fundamento de decidir, se quanto à elaboração interna a atividade da embargante se dividia pelas três capitais, o mesmo não ocorria no seu aspecto externo, isto é, nas suas relações com os clientes e com os órgãos de divulgação, quando tudo de centralizava em São Paulo, posto que aqui era feita toda a contabilidade, declarado e recolhido o imposto, emitidas as notas fiscais de serviços, as faturas, as duplicatas, etc. (fls. 707-708).

Ressalte-se que o v. acórdão que rejeitou os embargos de declaração, também levou em conta, para interpretar o v. acórdão embargado, a r. sentença recorrida — o que é aceitável. É que, para se interpretar qualquer decisão, se devem levar em conta, não só o dispositivo, mas sua

argumentação (CHIOVENDA — *Principii di Diritto Processuale Civile* — 1906 — p. 584); os *antecedentes lógicos* (COUTURE — *Fundamentos do Direito Processual Civil* — Trad. 1946, p. 357) e os *fatos anteriores* (CHIOVENDA — Og. e loc. cits.).

Conclui-se, portanto, que o v. acórdão recorrido, à vista de *matéria de fato* (*Súmula* 279), procurou dar, aos dispositivos legais aplicáveis ao caso, *interpretação razoável* (*Súmula* 400).

Não há, pois, falar em *violação* da Constituição, nem do Decreto-lei nº 406/1968.

Por estes motivos, denego seguimento ao recurso".

Dei provimento ao agravo, em pedido de reconsideração, para melhor exame.

A Procuradoria-Geral da República, por seu Procurador Miguel Trauzino Pereira, assim opina:

"1. O melhor exame do presente recurso, vindo por força de agravo, em nada alterou o convencimento desta Procuradoria-Geral, externado em seu parecer anterior.

2. Questiona-se a incidência do imposto municipal de serviços sobre atividade de agência de publicidade e propaganda, com matriz em São Paulo e filiais em outras capitais do País, invocando-se o princípio da territorialidade. Discute-se, ainda, a qualificação da comissão que as agências recebem dos órgãos de divulgação, pelo volume de faturamento liquidado dentro de um prazo predeterminado, sustentando-se que não constitui preço de serviço mas "bonificação especial".

3. As instâncias ordinárias reconheceram que o fato gerador do tributo ocorreu em São Paulo, sendo legítima sua cobrança pela recorrida. E que a chamada *bonificação especial* é preço de serviço, em razão de circunstâncias de fato, assinalando:

"Como salientou o dr. Juiz de direito, essa comissão só é paga quando a propaganda carreada para o mesmo atinge uma importância predeterminada e variável de veículo para veículo, sendo bem em verdade um complemento do desconto concedido sobre o preço de tabela, explicando-se o porquê do fato da bonificação, desconto ou comissão só ser paga em relação ao volume de faturas efetivamente liquidadas é facilmente explicável, visto como, a fatura não quitada é como se não existisse, não traz qualquer lucro ao órgão divulgador, não podendo, portanto, ser somada às demais para a concessão da bonificação e como assinalou o douto magistrado, "essa conotação financeira, entretanto, não altera e nem desfigura o caráter puramente operacional de tal receita, que deriva da atividade primeira da agência, ou seja, o encaminhamento da matéria publicitária aos veículos de divulgação". (fls. 695).

4. Alega a recorrente que houve contrariedade ao art. 15, II, *a*; 18, § 1º; 19, I; 24, II; 153, §§ 2º e 29, da Constituição; negativa de vigência ao art. 97, I e II, do CTN, e que a decisão julgou válido ato do governo local, contestado em face do Decreto-lei nº 406/1968.

5. É inegável que o acórdão impugnado assentou-se em matéria de fato, que se pretende reexaminar no grau excepcional. E as questões constitucionais argüídas no recurso não foram ventiladas na decisão impugnada.

6. Entendendo, assim, não se ter demonstrado qualquer ofensa à Constituição e à lei federal, nem sendo razoável a argüição de inconstitucionalidade, opinamos não seja conhecido o recurso, de acordo com a *Súmulla* 279, 282 e 285.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra (Relator): O imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa, dispõe o art. 8º, do Decreto-lei 406 de 31.12.1968, e, o inciso XV, da mencionada lista. A base do cálculo é o preço do serviço, art. 9º. Considera-se local da prestação de serviços, art. 12, *a*, a do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

Razão tem a sentença confirmada pelo acórdão recorrido, o estabelecimento prestador do serviço era sediado em São Paulo, e lá se centralizava o faturamento, nenhuma contribuição era paga às Municipalidades do Rio de Janeiro e de Belo Horizonte.

Nessa conformidade, não houve negativa de vigência, antes precisa aplicação da lei.

Quanto à pretendida receita financeira, entendeu o acórdão que nada mais era que uma remuneração operacional da empresa de publicidade. As atividades dessas empresas justificam a cobrança do imposto sobre serviços, e, como bem observou o julgado, os descontos dados pelos veículos de divulgação, nada mais são que uma modalidade de remuneração pelos serviços prestados pela empresa de publicidade.

O que se tributa, não é a receita financeira, é o serviço prestado, de que a receita dita financeira é, apenas. um dos modos de remuneração.

Desse modo, não vejo violação de lei, e muito menos infringência de texto constitucional.

Por esses motivos, de conformidade com o despacho que indeferiu o apelo extraordinário, não conheço do recurso.

Já se achava redigido o meu voto, quando os ilustres advogados da recorrente me fizeram entrega de um memorial em que situam as razões de seu apelo face a um acórdão do eg. Tribunal de Alçada de São Paulo, em que se considerou não devido o tributo sobre as bonificações concedidas pelos órgãos de divulgação, porque elas não representam o preço de serviço prestado, por entender que, na encomenda do anúncio a locatária do serviço é a agência de publicidade, e prestadora de serviços o órgão de divulgação.

Não creio que tal julgado interfira no meu voto.

A encomenda do anúncio, feita pela agência, é um serviço prestado por ela ao seu cliente, que honra as faturas, e, assim, o desconto feito pelos órgãos de divulgação, constituem uma remuneração indireta, mas explícita, dos serviços prestados pela agência de publicidade a seus clientes.

É, portanto, uma receita operacional, talvez a maior do contrato firmado entre a agência de publicidade e o seu cliente a quem presta serviços.

Desse modo, sem embargo do brilho da argumentação do acórdão invocado em abono da tese da recorrente, mantenho meu voto.

EXTRATO DA ATA

RE nº 84 597 — SP — Rel., Ministro Cordeiro Guerra. Recte. Alcantara Machado Publicidade S.A. (Advs. Oswaldo Rodrigues, Joaquim J. Ximenes Aguiar e outros). Recdo. Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv. Maria José Grilo Araújo de Aquino).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Moreira Alves, depois do voto do Relator que não conhecia do recurso.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros

Xavier de Albuquerque, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. 2º Subprocurador-Geral da República, o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Moreira Alves: Pedi vista dos autos para examinar a questão relativa à natureza da bonificação progressiva em razão do volume do pagamento da publicidade encaminhada pela agência aos veículos de divulgação, e, conseqüentemente, para, fixada essa natureza, verificar se, com referência a tal bonificação, há a incidência do ISS.

Do exame dos autos se apura que ambas as partes litigantes concordam em que entre a agência de publicidade e o órgão de divulgação há relação jurídica pela qual àquela, a título de comissão que lhe é devida pelo órgão de divulgação, este lhe paga o correspondente a 20% sobre os preços de tabela da publicidade encaminhada. Trata-se, indiscutivelmente — a própria recorrente o reconhece —, de valor sobre o qual incide o ISS, em virtude do disposto no art. 34 do Decreto estadual 6 979/1967, cujo texto se encontra transcrito na inicial da recorrente, e é este:

"Art. 34. Para o efeito da incidência do imposto, considera-se receita bruta das agência de publicidade:

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

II — o preço percebido pela concepção, redação, produção ou veiculação".

Note-se que a questão enfrentada nas instâncias ordinárias partiu da premissa, não impugnada pela recorrente, de que a comissão aludida no inciso I desse art. 34 era devida em razão da existência, também, entre a agência de publicidade e o órgão de divulgação de relação jurídica de locação de serviços, em que a agência figura como prestadora de serviços em favor do órgão de divulgação. O que quer dizer que haveria entre eles uma relação jurídica complexa, em que o órgão de divulgação prestaria serviço (a divulgação do anúncio) à agência de publicidade, mas em que, de outra parte, haveria também outra espécie de prestação de serviço (o carreamento dos anúncios pela agência de publicidade ao órgão de divulgação) onde a prestadora fosse a agência de publicidade. Ora, saber se realmente se pode vislumbrar na relação jurídica entre a agência de publicidade e o órgão de divulgação a existência, também, de uma locação de serviços em que a prestadora seja a agência, ou se se deve considerar a comissão dada pelo carreamento do anúncio como desconto no preço da divulgação deste, é matéria relevante para a própria constitucionalidade da incidência, já que o imposto atribuído aos municípios é *sobre prestação de serviços*. Ocorre, porém, que ela não foi prequestionada, não sendo, portanto, passível de exame na fase do conhecimento do recurso extraordinário.

Deixo, portanto, de lado, para o exame do conhecimento do presente recurso, o aspecto a que acabo de aludir, e sobre o qual me manifestarei em outra oportunidade, quando houver o prequestionamento dessa questão.

Feita essa ressalva, e colocada a questão com base em premissa que não foi discutida, e que, portanto, foge ao âmbito restrito do conhecimento do recurso extraordinário, não posso deixar de concluir como fez o eminente relator. Se o valor da comissão fixa sobre os preços de tabela da publicidade encaminhada é devido a título de remuneração por prestação de serviços, o mesmo sucede com a comissão variável em função do volume de faturas liquidadas no vencimento. Ambas as parcelas se enquadram no disposto no inciso I do art. 34 do Decreto estadual 6979/1967 que determina a incidência do

imposto sobre "o valor das comissões auferidas com a divulgação da propaganda". E foi isso, unicamente, o que decidiu o acórdão recorrido.

Vollto a acentuar que não estou examinando a premissa, que não foi discutida pelas partes nem pelo acórdão recorrido, de que a comissão fixa, acima referida, é remuneração por serviço prestado pela agência de publicidade ao órgão de divulgação — o que seria indispensável para a incidência do ISS —, e não desconto no preço do serviço prestado pelo órgão de divulgação à agência de publicidade. Reservo-me para fazê-lo em caso em que haja prequestionamento dessa matéria.

O acórdão recorrido julgou a questão como as partes a colocaram, cingindo-se a considerar a bonificação em causa como receita operacional para dar-lhe o mesmo tratamento, que a própria recorrente admite como correto, dado à comissão fixa sobre os preços de tabela da publicidade encaminhada. Não examinou, para assim decidir, os dispositivos da Constituição e das leis federais invocados pela recorrente, os quais não podem ser examinados agora, por falta de prequestionamerto.

Por esses motivos, também não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 84 597 — SP — Rel., Ministro Cordeiro Guerra. Recte. Alcântara Machado Publicidade S.A. (Advs., Oswaldo Rodrigues, Joaquim J. Ximenes Aguiar e outros). Recdo., Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv. Maria José Grilo Araújo de Aquino).

Decisão: Não conhecido, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão o Srs. Ministros Xavier de Albuquerque, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. 2º Subprocurador-Geral da República, o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.