

## Recurso Tributário n.º 224/2020

Relator: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

### RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso interposto por Invista Comunicação Ltda. em face da DECISÃO ADMINISTRATIVA N.º 01419/2019/DEAT (fl. 35), que indeferiu o requerimento objeto do Processo Administrativo n.º 2019028929, no sentido de que fosse admitida a dedução, da base de cálculo do ISS devido pelas agências de publicidade, da parcela correspondente a serviços prestados por terceiros por ela intermediados/subcontratados junto ao mesmo cliente, com a consequente inclusão, no *layout* das notas fiscais eletrônicas respectivas, de campo específico para fins de lançamento da pretendida dedução.

2. A referida decisão administrativa concluiu pela impossibilidade de atendimento do pleito formulado pela contribuinte porque: (a) a base de cálculo do serviço, inclusive de publicidade prestado pelas agências dessa natureza, deve corresponder ao valor da receita bruta por elas auferida; (b) não há legislação que permita inserir campo de dedução na nota fiscal de serviços de publicidade, devendo esta refletir o ganho financeiro recebido pelo prestador de serviço, cuja base de cálculo, para fins de recolhimento do ISS, deve corresponder tão somente à receita dos serviços efetivamente prestados pelo mesmo.

3. Irresignada, em sede de Recurso Voluntário (fls. 36/50), a Recorrente sustenta a reforma da decisão porque: (a) os valores relativos a serviços prestados por terceiros, por ela tão somente intermediados/subcontratados, não constituem a sua receita e, conseqüentemente, sua eventual inclusão na base de cálculo do imposto pago pela agência configuraria *bis in idem*; (b) a receita auferida pelos terceiros, referente aos serviços intermediados pela agência, sofre tributação e tem o ISS respectivo recolhido por

aqueles prestados de serviços, de modo que não há prejuízo ao Município; (c) caso não atendido o pleito da Recorrente, haverá uma dupla e cumulativa incidência do ISS.

4. É o relatório.

## **VOTO**

5. Atendidos os pressupostos de admissibilidade (fl. 35-v), conheço do recurso.

6. Possui razão a Recorrente quando se insurge acerca da inclusão, na base de cálculo do ISS recolhido pela agência de publicidade, de valor correspondente a serviço prestado por terceiro (veículos de divulgação) e que, embora seja por ela recebido do contratante/cliente, é integralmente repassado ao efetivo prestador do serviço e, portanto, não se confunde com o montante por ela retido que, efetivamente, constitui a sua receita bruta.

7. Concluir de modo diverso seria contrariar diretamente o que dispõe o art. 7º da Lei Complementar n.º 116/2003, segundo o qual “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, que deve se restringir, para efeito de apuração do valor da exação, àquele prestado por cada contribuinte individualmente.

8. Ocorre que, diferentemente do que aduz a Recorrente, não há resistência por parte do fisco municipal quanto a tal ponto. Isso porque, conforme consta do Parecer n.º 163/2019 (fls. 31/34), cuja fundamentação foi encampada pela decisão administrativa recorrida, o Fisco Municipal concluiu pela impossibilidade de tributação (e consequente inserção na nota fiscal de serviços) de “alguma receita aquém daquelas que possam corresponder aos serviços efetivamente prestados pelo emitente da nota fiscal”.

9. Nessa perspectiva, a decisão administrativa foi no sentido de que a nota fiscal emitida pela agência de publicidade deve refletir exatamente o ganho financeiro por ela recebido, devendo a base de cálculo do imposto corresponder tão somente à receita dos serviços por ela efetivamente prestados.

10. Como se vê, não há qualquer postura ou conclusão do Município tendente a exigir o recolhimento, pelas agências de publicidade, de ISS sobre valores relativos a serviços prestados por terceiros e que, portanto, não constituem a sua própria receita.

11. Por tais razões, o ponto de divergência não adentra o campo da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de publicidade. A efetiva irrisignação da Recorrente diz respeito à negativa da Secretaria da Fazenda quanto à pretensão de recolher ISS sobre valor distinto (inferior) àquele mencionado na nota fiscal de serviços, mediante a utilização de campo específico denominado “deduções”.

12. Logo, penso que a questão a ser estudada envolve o adequado preenchimento e composição das notas fiscais de serviços emitidas pelas agências de publicidade frente à legislação aplicável. É o que se passa a analisar.

13. Antes de mais nada, deve-se verificar que ente federativo possui competência legislativa para editar regras sobre emissão e preenchimento de nota fiscal.

14. Com efeito, sabe-se que a nota fiscal constitui obrigação tributária acessória, a qual, nos termos do art. 113, §2º, do CTN, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

15. Tendo em vista que, conforme preconiza o dispositivo legal suprarreferido, a prática de determinada obrigação acessória tem por fundamento o interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, pode-se concluir que esta está diretamente atrelada à existência de uma obrigação principal.

16. Nessa mesma linha já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, tendo concluído que a instituição do dever instrumental deve necessariamente decorrer de interesse na arrecadação. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN. I - A discussão dos autos

cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo. II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo. III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, ex vi legis, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação. IV - In casu, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN. V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária. VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão "no interesse da arrecadação". VII - Recurso Especial improvido." (STJ - REsp: 539084 SP 2003/0086670-3, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 18/10/2005, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 19/12/2005 p. 214RDDT vol. 126 p. 181)

17. Disso se extrai que a competência legislativa para criar e regulamentar obrigações acessórias decorre diretamente da competência tributária, de modo que o ente político competente para instituir o tributo – ou seja, aquele a quem aproveita a atividade de arrecadação – corresponde ao único competente para instituir o respectivo dever instrumental.

18. Logo, considerando, ainda, que não elencadas no rol de matérias afetas ao caráter de norma geral (competência da União) previsto no art. 146, III, da Constituição Federal, a competência legislativa dos municípios sobre obrigações acessórias relativas ao ISS encontra-se positivada no art. 156, III, da carta constitucional.

19. Por essa razão, a possibilidade de acolhimento da pretensão da Recorrente depende, essencialmente, da existência de norma municipal que dê lastro para tanto.

20. Com efeito, dispõe o art. 12 da Lei Municipal n.º 3.601/2013, mais especificamente em seus incisos VII e VIII, quanto à composição da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e, que esta deve conter, obrigatoriamente, o valor total da NFS-e e o “valor da dedução na base de cálculo, se houver e na forma prevista na legislação municipal”.

21. Diante da previsão legal suprarreferida, fica claro que as hipóteses de dedução de base de cálculo admitidas no âmbito do preenchimento da nota fiscal devem, obrigatoriamente, estar previstas em lei. É o caso, por exemplo, dos valores relativos aos materiais empregados na execução dos serviços de construção civil, que, nos termos do art. 12, §4º, da Lei Municipal n.º 2.326/2004 (que institui o ISS neste Município), devem ser excluídos da base de cálculo do imposto.
22. Nada obstante, no que diz respeito aos valores correspondentes a serviços prestados por terceiros (veiculação de material publicitário), não há norma municipal no mesmo sentido, devendo ser aplicada, quanto às agências de publicidade, a regra geral prevista no art. 12, §1º, da lei do ISS, segundo o qual “entende-se por preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de condição”.
23. Convém registrar, por oportuno, que o fato de a Recorrente não poder (ao menos enquanto não houver legislação local em tal sentido) incluir no valor da nota fiscal o montante total recebido do cliente, para dele deduzir a parcela pertencente e repassada ao terceiro responsável pelo serviço de veiculação, não significa que a base de cálculo do ISS devido pelas agências de publicidade neste Município contemple tais valores ou que este imponha a prática de *bis in idem*.
24. Para que a Recorrente possa promover o recolhimento do ISS devido em virtude da sua atividade sem a inclusão, na respectiva base de cálculo, de valores não correspondentes às suas próprias receitas, basta que esta emita as suas notas fiscais de serviço preenchendo o campo “valor do serviço” com o montante que corresponde à remuneração referente ao serviço por ela exclusivamente prestado, sem incluir a parcela de titularidade de terceiros, tal qual orientado pela autoridade tributária municipal.
25. Registre-se, ainda, que assim o fazendo, a Recorrente não estará violando o que dispõe o art. 15 do Decreto Federal n.º 57.690/1966, uma vez que o veículo de divulgação continuará emitindo as notas fiscais de divulgação em nome do cliente final e encaminhando estas à agência intermediadora, a qual poderá realizar a cobrança do

preço total dos serviços (agência e veículo), fornecendo ao cliente, para tanto, as notas fiscais por ela e pelo terceiro emitidas.

26. Assim, tendo em vista a ausência de lei que dê lastro ao acolhimento da pretensão da Recorrente, a manutenção da decisão administrativa de primeira instância é medida que se impõe.

27. Diante do exposto, voto pelo conhecimento e desprovimento do recurso.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 20 de janeiro de 2020.

---

**Daniel Brose Herzmann**  
**Relator**



## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 36A7-40B1-201D-5447

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ DANIEL BROSE HERZRANN (CPF 058.802.779-09) em 28/01/2020 14:42:14 (GMT-03:00)  
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação em <https://bc.1doc.com.br/verificacao/> e informe o código acima ou por meio do link abaixo:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/36A7-40B1-201D-5447>