



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.014699/2008-01
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº **3301-01.401 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria COFINS - AI
Recorrente ASA COMUNICAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/01/2004

BASE DE CÁLCULO.

A base da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido, a receita operacional bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

DIFERENÇAS. VALORES DECLARADOS. VALORES DEVIDOS.

As diferenças apuradas entre os valores da contribuição declarados e/ ou pagos e os efetivamente devidos com base nas receitas escrituradas estão sujeitas a lançamento de ofício, acrescidas das cominações legais, juros de mora e multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos lançamentos de ofício, para constituição de crédito tributário, incide multa punitiva calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição lançados, segundo a legislação vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Andréa Medrado Darzé e Maria Teresa Martínez López.

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Alan Fialho Gandra, Andréa Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Belo Horizonte que julgou procedente o lançamento da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente ao fato gerador ocorrido no mês de competência de janeiro de 2004.

O lançamento decorreu de diferença apurada entre o valor declarado na respectiva DCTF e o efetivamente devido, apurado com base nas escritas contábil e fiscal da recorrente, conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 08 e do Termo de Verificação Fiscal às fls. 11/138.

Cientificada do lançamento, a recorrente impugnou-o (fls. 494/521), alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“requer, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por inexistirem na espécie o motivo fático e muito menos o motivo legal, necessários para validar a sua lavratura. Isso porque a exclusão dos valores pertencentes a terceiros, no caso, veículos de comunicação, não se legitimaria pelo inciso III, §2º, art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, conforme o entendimento da fiscalização, mas justamente por não configurar receita auferida, da forma exigida pela Lei Complementar nº 70, de 1991. Além disso, jamais poderia a fiscalização ter fundamentado o lançamento no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, por se tratar de dispositivo objeto de declaração de inconstitucionalidade, materializado, inclusive, na Súmula Vinculante nº 6, a qual transcreve.

Acrescenta que tais valores, excluídos da base de cálculo, não podem ser entendidos como produto ‘das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza’, sendo que a própria autoridade autuante reconhece que esses valores foram repassados aos veículos de comunicação e, portanto, a eles pertencem. Assim, está ausente o motivo legal do ato administrativo.

Discorre acerca dos efeitos da Súmula Vinculante, citando o art. 103-A da Constituição e o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela MP nº 449, de 2008. No presente caso, o dispositivo sob o qual a Administração fundamenta sua pretensão fora julgado inconstitucional, produzindo efeitos ex tunc e eficácia erga omnes, obrigando os Poderes Judiciário e Executivo a apreciar a matéria posta consoante às diretrizes sumuladas. O Auto de Infração, dessa forma, foi fundamentado em dispositivo legal declarado inconstitucional.

Se a Administração está jungida ao princípio da legalidade, não há como se negar que, no presente caso, ao aplicar a lei a fatos que não correspondem àqueles nela previstos, o Fisco acabou por violá-la. E se inexistente subsunção dos fatos às normas invocadas no Auto de Infração, inexistente fato gerador da obrigação tributária, não incide o comando da norma e, por conseguinte, não nasce a obrigação tributária, donde ser absolutamente nulo o lançamento.

No mérito, explica que as atividades desenvolvidas pelas agências de publicidade encontram regulação na Lei nº 4.680, de 1965, e no Decreto nº 57.690, de 1966. Tal atividade econômica lhes é peculiar, pois ao mesmo tempo em que produzem materiais publicitários, empregando a arte, a técnica e os métodos de comunicação publicitária, intermedeiam negócios de interesse do cliente-anunciante junto a terceiros, fornecedores e veículos de comunicação. Esses serviços de terceiros são contratados pela Agência após prévia aprovação escrita do cliente-anunciante e por sua conta e ordem (art. 3º da Lei nº 4.680, de 1965, e art. 6º do Decreto nº 57.690, de 1966), que é quem se beneficiará com os resultados auferidos através da execução dos trabalhos de produção (fornecedores) e divulgação (veículos).

Informa que auferir dois tipos de receita: o preço dos serviços próprios, conforme a tabela de Custos Internos do Sinapro- MG, e os honorários (comissões), incidentes e calculados sobre o custo dos serviços prestados por terceiros, diminuídos dos impostos a que se sujeitam, estes recebidos em função da intermediação realizada entre o cliente-anunciante e os fornecedores e veículos. E os serviços contratados pela impugnante por conta e ordem do cliente-anunciante, junto a terceiros, são faturados pelos fornecedores e veículos contra o cliente-anunciante, que é o beneficiário dos serviços e, nessa qualidade, figura como sacado (art. 15 da Lei nº 4.680, de 1965). Portanto, a agência é mera receptora do faturamento, na medida em que se ateve ao cliente-anunciante desde seu nascedouro.

Quanto às empresas produtoras (fornecedores), estas se incluem em segmentos econômicos que complementam a atividade econômica publicitária, todavia com esta não se confundindo. Nesse caso, a emissão do faturamento deve ser entendida dentro da respectiva legislação tributária, e não à luz da legislação publicitária.

Conclui que os valores constantes das faturas das agências de publicidade e pertencentes a terceiros não são receitas das agências e, nesta qualidade, não podem integrar a base de cálculo da Cofins. Exemplifica a situação detalhando uma nota fiscal emitida, na qual são discriminados o serviço de veiculação e os honorários da agência.

Cita outros artigos da legislação que regula as suas atividades, os quais demonstram que a agência de publicidade não presta serviço de divulgação e não vende esse serviço a seus clientes para, em seguida, subcontratá-los a veículo de divulgação. Assim, a agência de publicidade contrata serviços de terceiros não em seu nome, mas em nome e por conta de seu cliente; as notas fiscais dos serviços de terceiros são emitidas em face dos clientes, diretamente, e são apenas apresentadas a estes pela agência de publicidade; as notas fiscais apresentadas pela agência ao cliente discriminam o valor de seus honorários, que se constituem que guarda identidade com aquele emitida e encaminhado anteriormente à agência. Nesse sentido, transcreve julgado do Conselho de Contribuintes.

Afirma haver diferença clara entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela sua contabilidade. Os valores transitórios não se afiguram em receita, pois têm destino pré-determinado. Se alguma receita representam, é para os veículos de comunicação. Transcreve, em seguida, julgados dos Tribunais e entendimento doutrinário sobre empresas de trabalho temporário e agências de turismo, as quais considera estarem em situação similar às agências de propaganda.

Entende que a fiscalização não diferenciou receita de ingresso temporário de valores na contabilidade, colocando de lado a legislação que rege as agências de publicidade e a forma propagada de intermediação de serviços (e não sublocação) e seu correlato faturamento, atendo-se somente à revogação do inciso III do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Mas mesmo em face da revogação dessa norma, é irrefutável não ser exigida a Cofins sobre as 'receitas de terceiros'. Citando entendimento doutrinário, conclui que receita não é todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo-se asseverar que as receitas ingressantes na contabilidade não podem ser tributadas quando tiverem como contrapartida a saída desses mesmos valores. Sobre casos semelhantes ao seu, transcreve julgados dos Conselhos de Contribuintes.

Destaca novamente a transitoriedade dos valores que ingressaram na sua contabilidade, não podendo ser considerados como receitas, pois destinados aos veículos de comunicação e fornecedores, não estando vinculados a nenhuma prestação de serviços do impugnante, que só presta serviços de agenciador/intermediador de negócios, recebendo comissão sobre vendas, valor efetivamente ofertado à tributação.

Em seguida, expõe a tributação das agências de publicidade quanto ao Imposto de Renda e ISSQN, depreendendo que os valores remetidos a terceiros não compõem a base de cálculo de tais tributos, ou seja, não são considerados 'preço de serviço' para fins de tributação do ISSQN e nem 'renda' para incidência do imposto de renda e, assim, não podem ser considerados 'receita' ou 'faturamento' para legitimar a incidência da Cofins.

Argumenta que a multa aplicada tem natureza confiscatória, em afronta aos princípios do não-confisco, proporcionalidade, razoabilidade e moralidade. Sobre o assunto, cita entendimentos dos Tribunais e doutrinários.

Por fim, requer seja declarado nulo o lançamento ou, no mérito, determinado o cancelamento do Auto de Infração, ou, ainda, seja reduzido o crédito tributário, notadamente a multa isolada."

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a improcedente e manteve a exigência do crédito tributário, conforme acórdão nº 02-25.080, datado de 11/01/2010, às fls. 897/908, sob a seguinte ementa:

"Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação de regência.

Até 22 de outubro de 2004, as agências de publicidade e propaganda não podiam excluir da base de cálculo da Cofins as importâncias transferidas para outras pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal.

No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência."

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 923/934), requerendo, em preliminar, a nulidade do lançamento e, no mérito, o seu cancelamento, alegando, em síntese, as mesmas razões de mérito expendidas na impugnação.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/04/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 13

/04/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 23/05/2012 por RODRIGO DA COSTA

POSSAS

Impresso em 13/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

A suscitada preliminar de nulidade do lançamento sob o fundamento de vício na sua motivação por não ter havido correlação entre o fato ocorrido e a norma invocada, é equivocado e não prospera.

Conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento legal no auto de infração às fls. 08, o lançamento em discussão teve como fundamento a Lei nº 9.818, de 27/11/1998, arts. 2º (*caput*), e 3º (*caput*), que assim dispõe:

“Art. 2 As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3 O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

(...);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

(...).”

Ao contrário do entendimento da recorrente, apenas o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal

Federal (STF). Os demais dispositivos daquele artigo, inclusive seu caput, não foram inquinados de inconstitucionalidade e devem ser aplicados pela autoridade administrativa.

Aquele parágrafo determinava a tributação das receitas não operacionais da pessoa jurídica. No presente caso, conforme se verifica do auto de infração, o que se tributou foi o faturamento operacional bruto da recorrente, obtido a partir de seus registros contábeis. Foi a própria recorrente que classificou e contabilizou as receitas operacionais auferidas por ela e não o autuante. Nenhuma receita não operacional foi tributada.

Assim, demonstrado que a motivação do lançamento está de conformidade com o diploma legal que o fundamentou, não há que se cogitar de sua nulidade sob o fundamento de que não houve correlação entre o fato ocorrido e a norma invocada.

No mérito, as questões se restringem à exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores pagos às empresas divulgadoras e à multa de ofício.

I – Valores pagos às empresas.

A recorrente alega que os valores pagos aos veículos de comunicação pela execução das propagandas criadas por ela, para terceiros, devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins por não constituírem receitas dela, mas de quem faz a divulgação, empresas de televisão, de rádio difusão, editoras, etc., e, ainda, que a tributação de tais valores teria como fundamento o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Conforme se verifica dos artigos 2º (*caput*) e 3º (*caput*), e §2º, incisos I, II e IV, citados e transcritos anteriormente, a base de cálculo da Cofins, no período objeto do lançamento em discussão, era a receita operacional bruta com as exclusões dos valores elencados naqueles incisos.

Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da contribuição as importâncias pagas, de fato parte dos custos dos serviços prestados, às empresas divulgadoras das propagandas criadas pela recorrente.

O fato de a recorrente produzir as propagandas e os anúncios e pagar a terceiros, empresas de televisão, de rádio difusão, editoras, etc, para veiculá-los, não significa que os valores faturados e a parte repassada àquelas empresas não integram o seu faturamento. Apenas o fato de ter pagado a terceiros para veicular as propagandas e os anúncios produzidos por ela não lhe dá o direito de excluir tais valores da base de cálculo da Cofins. O ICMS é integralmente repassado para os Estados nem por isto pode ser excluído da base de cálculo dessa contribuição.

As exclusões legalmente previstas são aquelas elencadas nos incisos do parágrafo 2º, citados e transcritos anteriormente.

Também este era o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes, conforme se verifica da ementa do acórdão proferido pela 3ª Câmara daquele extinto Conselho, em sessão realizada em 03/07/2008, em voto do Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, reconhecendo a incidência daquela contribuição sobre o valor total das notas fiscais:

“AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO.

VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. TRIBUTAÇÃO. - As agências de propaganda e publicidade não podem excluir da base de cálculo da Cofins, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas; os

valores pagos aos veículos de divulgação, que não são meros repasses financeiros, mas sim custos ou despesas.”

A título de esclarecimento, cabe informar que somente a partir de 26 de julho de 2004, com a conversão a Medida Provisória nº 183, de 30/04/2004, na Lei nº 10.925, de 23/07/2004, em que foi incluído o art. 13, foi permitida às empresas de publicidade e propaganda excluir das bases de cálculo do PIS e da Cofins, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, assim dispondo:

“Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.”

Por sua vez a Lei nº 7.450, de 23/12/1985, dispõe, *in verbis*:

“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:

(...);

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.”

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos acima, somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 26 de julho de 2004, as empresas de publicidade e propaganda podem excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

No presente caso, o fato gerador ocorreu em 30 de janeiro de 2004.

Quanto à multa de ofício, sua exigência e percentual estão fundamentados e definidos na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II, que assim dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...).

A responsabilidade por infrações da legislação tributária possui caráter objetivo, independentemente da intenção do sujeito passivo. Em outras palavras, basta para caracterizá-la, a existência do fato que infringe a norma tributária, sendo irrelevantes os motivos que eventualmente possam ter contribuído para tal conduta. Trata-se de princípio consagrado no próprio CTN, cujo art. 136 dispõe:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

A exigência, no percentual de 75,0 % da contribuição lançada e exigida, está em consonância com a legislação de regência, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos contrários ao princípio da legalidade. Seu objetivo é punir o sujeito passivo pela prática de infrações tributárias. No presente caso por declaração/pagamento a menor da contribuição devida.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento parcial ao presente recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator