



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.019988/2007-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.917 – 3ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria COFINS. FATURAMENTO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACME FÁBRICA DE IDÉIAS LTDA. ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

PIS. BASE DE CÁLCULO. AGENCIAS DE PUBLICIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS corresponde ao faturamento. Não demonstrado nos autos que os serviços prestados pela agência de publicidade aos seus clientes resumiram-se na concepção da campanha, o seu faturamento consiste no total registrado nas notas fiscais faturas por elas emitidas sem exclusão de parcelas aí indicadas como objeto de repasse aos veículos de comunicação.

Recurso Especial do Procurador provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acompanharam o relator pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3402-002.314, de 29/01/2014, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

COFINS/PIS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO PRÓPRIOS. RECEITA DE TERCEIROS. EXCLUSÃO. VALORES RECEBIDOS E DEVIDOS PELOS ANUNCIANTES AOS VEÍCULOS DE DIVULGAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 2º DA LEI Nº 9.718/98 PRECEDENTES DO CC.

Ao utilizar o pronome possessivo “seu” para se referir ao “faturamento” da pessoa jurídica tributada pelo PIS e pela COFINS, o art. 2º da Lei nº 9718/98 indica que a base de cálculo inerente à hipótese de incidência estabelecida pela lei, é exclusivamente o “faturamento próprio” da pessoa jurídica, o que de plano exclui da referida base de cálculo das referidas contribuições, quaisquer outras incidências sobre faturamentos de terceiros. Assim embora recebidos pelas agências de propaganda e incluídos em suas notas fiscais, os valores devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação não são conceituados como receitas próprias da agência e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo da Cofins e do PIS, sendo irrelevante o posterior reconhecimento da possibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições, pela legislação superveniente (art. 13 e 18 da Lei nº 10.925/04).

No Recurso Especial, por meio do qual pleiteou, ao final, a reforma do *decisum*, a Recorrente suscitou divergência em relação ao entendimento adotado na decisão recorrida de que a agência de publicidade e propaganda pode excluir, da base de cálculo da

Cofins, as importâncias transferidas para outras pessoas jurídicas, antes da vigência da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Visando comprovar as divergências, apresentou, como paradigmas, os Acórdãos nº 203-13.079, 03/07/2008, e 9303-01.821, 01/02/2012, cujas ementas estão transcritas no recurso.

O exame de admissibilidade do Recurso Especial encontra-se às fls. 2600/2602. Não foram apresentadas contrarrazões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos, tal como proposto no exame de admissibilidade, que o recurso especial deve ser conhecido.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se que os valores devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação, na apuração da Cofins no regime cumulativo, não são conceituados como receitas próprias da agência de propaganda, não integrando, portanto, a base de cálculo do PIS/Cofins, nos acórdãos paradigmas entendeu-se justamente o contrário, ou seja, que tais valores deveriam compor a base de cálculo da contribuição.

No mérito, entendemos não assistir razão à Recorrente.

Antes, porém, para melhor ilustrar o tema, reproduzimos os argumentos muito bem delineados no voto condutor do Acórdão nº 9303-01.821, de 01/02/2012, da lavra do il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que o levaram a concluir, diferentemente do que aqui se fará, pela inclusão, na apuração da Cofins, de todos valores os valores recebidos pelas agências de propaganda:

“A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate diz respeito à base de cálculo do PIS/Pasep devido pelas agências de propaganda. De um lado, a Fazenda entende que a contribuição incide sobre o total da receita proveniente do faturamento constante das Notas Fiscais emitidas pela reclamante, enquanto esta defende a exclusão dos valores pagos por ela aos veículos de divulgação.

A meu sentir, não merece reparo o acórdão recorrido, pois a contribuição para o PIS/Pasep, diferentemente do que acontece com o IRPJ e a CSLL, à época da ocorrência dos fatos geradores objeto destes autos, incidia sobre o total do faturamento, assim entendido, as receitas proveniente da venda de mercadorias, de serviços ou de ambos, e não sobre o lucro ou a diferença entre as receitas e as despesas, como acontece com esses dois tributos.

No caso dos autos, dúvida não há que a Fiscalização tributou, tão-somente, as receitas oriundas do faturamento realizado pela recorrente, com base nas Notas Fiscais de serviços por ela emitidas, como determinava a legislação dessa contribuição, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento em análise. É incontroverso nos autos que os valores lançados correspondem aos constantes nas faturas emitidas pela

Fiscalizada, a discórdia entre ela e o Fisco reside na pretensão de se excluir da base de cálculo os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos veículos de divulgação, para tanto, a defesa socorre-se da Lei 4.680/65 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda. Acontece, porém, que essa lei não dispõe sobre o tratamento tributário das pessoas que menciona, como não poderia ser. A incidência das contribuições devidas pelas agências publicitárias e pelos veículos de divulgação, à época dos fatos em análise, obedecia à regra geral das demais pessoas jurídicas, sem qualquer regalia ou diferenciação.

De outro lado, o que a recorrente pretende, na realidade, é tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação dos serviços. Essa pretensão poderia encontrar abrigo se estivéssemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associada ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as contribuições incidentes sobre o faturamento, como é o caso do PIS/Pasep, que tem como base de cálculo as receitas oriundas da venda de bens, de serviços ou de ambos. As exclusões permitidas são somente aquelas listadas, numerus clausus, na lei instituidora da contribuição, in casu, a Lei Complementar 07/1970, e nas demais que alteraram o texto original, sobretudo a Lei 9.715/1998 e 9.718/1998. Dentre as exclusões legais não se encontra a pretendida pelo sujeito passivo.

De outro lado, como já dito linhas acima, não se pode aplicar a essa contribuição os mesmos critérios adotados para o IRPJ e para a CSLL, que tem forma diversa de tributação. Pelas mesmas razões não se pode transmutar para o PIS/Pasep a legislação do ISS do Município da Cidade de São Paulo.

Aqui, peço licença para transcrever excerto do voto condutor do acórdão recorrido, da Lavra do eminente Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que, como de costume, discorreu brilhantemente sobre o tema:

‘Para o deslinde da questão importa analisar, primeiro, a legislação afeta ao mercado de propaganda e publicidade, visando definir se os pagamentos efetuados pela recorrente aos veículos seriam meros repasses financeiros, ou seriam custos, como considerou a Fiscalização, e também para saber de que modo as agências de propaganda devem faturar os serviços por elas prestados; segundo, analisar as bases de cálculo do PIS, do IRPJ e do ISS, para saber se as legislações dos dois impostos podem ser aplicadas à contribuição; terceiro, as decisões administrativas citadas, que supostamente confirmariam os argumentos da recorrente.

A Lei nº 4.680/65, como sua ementa indica, dispõe “sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências.” Após definir que agenciadores são “os profissionais que, vinculados aos veículos da divulgação, a eles encaminhem propaganda por conta de

terceiros” (art. 2º), e que agência é a pessoa jurídica especializada em publicidade (art. 3º), estabelece no seu art. 11 que a comissão constitui a remuneração dos agenciadores, enquanto o desconto a remuneração das agências, sendo ambas fixadas pelos veículos de divulgação, sobre os preços estabelecidos em tabela destes.

A finalidade da referida Lei é regular as profissões de publicitário e agenciador de propaganda e não o mercado de propaganda e publicidade. Tanto assim que nos seus artigos finais determinou a sua fiscalização a cargo do antigo Departamento Nacional do Trabalho, enquanto sua regulamentação ficou para o Ministério do Trabalho. Além do mais, o meio da publicidade não funciona como prevê a lei, sendo comum as agências substituírem as pessoas físicas que exercem a atividade regulamentada de agenciador de propaganda.

Embora o artigo 17 da referida Lei nº 4.680/65 estabeleça que a atividade publicitária nacional será regida pelos princípios e normas do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda, instituído em 1957, nem na Lei, nem no Código, há qualquer dispositivo de índole tributária, tampouco dispondo sobre os valores das faturas/notas fiscais a serem emitidas pelas agências ou pelos veículos de propaganda.

As disposições acerca do faturamento, mas não sobre os valores de faturas ou notas fiscais, repita-se, encontram-se no Decreto nº 4.680/65, que dispõe:

“Art 9º Nas relações entre a Agência e o cliente serão observados os seguintes princípios básicos.

(...)

*IV – O Cliente comprometer-se-á a liquidar à vista, ou no prazo máximo de trinta (30) dias, as notas de honorários e de despesas **apresentadas** pela Agência.*

(...)

*Art 15. O faturamento da divulgação será feito em nome do Anunciante, devendo o Veículo de Divulgação **remetê-lo** à Agência responsável pela propaganda.” (Grifos nosso)*

Os dois dispositivos acima precisam ser lidos em conjunto, impondo-se uma interpretação sistemática. Assim, percebe-se que a agência poderá cobrar os seus honorários e apresentar ao anunciante as despesas que realizar. Todavia, cada nota fiscal ou fatura deve ser emitida com o valor dos serviços que cada empresa realizar: a da agência com o valor dos diversos serviços, a do veículo com o valor da veiculação. Uma fatura englobando as outras, como no caso em tela, é prova de que quem emitiu pelo total contratou todos os serviços.

Por que o veículo deve remeter a sua fatura à agência de propaganda? Para que esta confira os serviços e apresente-a ao anunciante, demonstrando que a propaganda elaborada foi devidamente veiculada e que cada um (agência e veículo) possa receber a sua parte, a par das faturas emitidas, na forma dos contratos firmados.

A interpretação feita pela recorrente não se sustenta porque transforma simples apresentação da fatura do veículo, ao anunciante, numa suposta obrigatoriedade de emissão da sua fatura por valor irreal, que não refletiria as operações. Pretende fazer prevalecer sobre a legislação tributária e comercial dispositivos isolados da Lei nº 4.680/65 e do Decreto que a regulamenta, numa interpretação assaz desarrazoada que não encontra guarida nem ao menos na literalidade dos textos legais.

As agências de propaganda desenvolvem atividades complexas, sendo remunerada de diversas formas, tanto por parte dos veículos quanto pelos clientes-anunciantes.

Neste sentido a própria recorrente informa que tal remuneração pode ser decomposta em três parcelas: honorários à base de 20%, cobrados dos veículos; honorários de no mínimo 15%, cobrados dos clientes-anunciantes; e honorários diversos, por serviços especiais, como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, etc.

Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica. O desconto a ser recebido dos veículos, de que fala o art. 11 da Lei nº 4.680/65, é apenas uma das formas possíveis de remuneração, constituindo-se na hipótese em que a agência é remunerada pelos veículos e não pelos anunciantes.

A hipótese dos autos é outra, pois a recorrente, ao emitir a nota fiscal/fatura pelo valor total dos serviços, deixa caracterizado um contrato em que é remunerada de forma global pelos anunciantes. Trata-se de um “pacote fechado”, nos quais dentre outros serviços encontra-se o de veiculação, a ser contratado junto a emissoras de televisão, rádios, editoras, etc. Daí os pagamentos aos veículos serem custos e não meros repasses financeiros.

Neste ponto cabe destacar que a fatura é o documento comprobatório de um serviço prestado ao seu destinatário por quem a emite, no valor da importância total nela consignada. É o que informa o art. 20 da Lei nº 5.474/68, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.” (destaque nosso)

Interpretando o artigo acima, Rubens Requião informa que “a fatura discriminará a natureza do serviço prestado, e a soma a pagar corresponderá ao seu valor.”¹ Valor este que corresponde a receita auferida pela recorrente, embora parte dela seja destinada aos veículos de propaganda.

Ressalte-se que após emitida a fatura o prestador dos serviços poderá acompanhá-la de duplicata, que como se sabe é título executivo extrajudicial. Ou seja, a recorrente torna-se titular do direito de crédito junto ao anunciante, no valor da fatura emitida.

No caso dos autos, em que os veículos também emitem notas fiscais contra os anunciantes, de forma que a soma dos documentos comerciais resulta num valor superior à soma dos serviços, o procedimento não está correto. Os veículos deveriam faturar em nome da recorrente. Da forma como está há duplicidade de valores faturados contra o anunciante.

De todo modo, e apesar da incorreção, o fato de a recorrente ter em seu poder vias de notas fiscais emitidas por terceiros contra o seu credor, o anunciante, não lhe permite deduzir tais valores da sua receita bruta. Até porque é certo que o PIS também incidirá sobre os valores faturados pelos veículos, em face da sua incidência em cascata ou bis in idem (bis repetição; in idem sobre o mesmo).

Passa-se agora à análise da base de cálculo do PIS, que no período é o faturamento ou receita bruta, na forma das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, sendo despidendo analisar as alterações promovidas por esta última. Do total das receitas auferidas, relativas a vendas de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos ou despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo. Daí não se aplicar ao PIS nem à Cofins o conceito contábil de receita como acréscimo patrimonial, não havendo nisto qualquer ofensa ao art. 110 do CTN. Neste sentido o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91.

Também não tem qualquer importância a contabilidade, não alterando a base de cálculo do PIS a apropriação dos valores recebidos dos anunciantes, na parte destinada aos veículos, em conta do passivo. Como obrigações também podem ser apropriados outros custos e despesas, sem qualquer influência no cálculo do PIS. Neste sentido a Lei nº 9.718/98 veio explicitar, no seu art. 3º, § 1º, que “Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

As deduções possíveis na base de cálculo do PIS são somente aquelas elencadas expressamente em lei, a depender das especificidades de cada atividade. Assim acontece, por exemplo, com as sociedades cooperativas, as instituições financeiras e as

operadoras de planos de saúde, mas não com a atividade de propaganda e publicidade, sujeitas às mesmas regras das outras prestadoras de serviços.

No IRPJ, bem diferente do PIS e da Cofins, a base de cálculo é a renda ou resultado do período, podendo ser deduzidos das receitas os custos e as despesas incorridos. Por isto é que a legislação do IRPJ prevê que a retenção desse imposto, na atividade de agência de propaganda, se dê sobre o valor líquido, após a dedução dos pagamentos aos veículos.

Quanto à IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, cujo art. 13 é citado no Recurso, determina que a retenção se dê sobre o valor de cada nota fiscal, não podendo ser aplicada como pretende a recorrente. Observe-se:

*“Art. 13. Nos pagamentos de serviços de propaganda e publicidade, quando efetuados por intermédio de agência de propaganda, a retenção será efetuada em relação a esta e a cada uma das demais pessoas jurídicas prestadoras do serviço, **pelo valor das respectivas notas fiscais de sua emissão.**”*

(...)

§ 3º O valor do imposto e das contribuições retido será compensado pela empresa emitente da nota fiscal, na proporção de suas receitas, devendo o comprovante de retenção ser fornecido em seu nome.”

O ISS, por sua vez, é tributo cuja base de cálculo pode variar de um Município para outro, no âmbito de suas competências tributárias. Dessarte, sua legislação, assim como a do IRPJ, não podem ser aplicadas ao PIS, como já assentado na decisão de primeira instância.

Adentra-se agora no terceiro e último ponto desta análise, cabendo afirmar que, do mesmo modo como a legislação do IRPJ não pode ser aplicada ao PIS, também assim acontece com as decisões administrativas citadas no Recurso, quase todas relativas a esse imposto ou a CSLL, que lhe segue. Apenas Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 e o Acórdão nº 201-73.944 é que dizem respeito à contribuição.

Esta Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 informa que as agências de turismo podem excluir das bases de cálculo do PIS e da Cofins os valores repassados às empresas de transportes aéreos, relativamente às vendas de passagens. Trata-se de vendas em consignação, que não é o caso das agências de propaganda.

Quanto ao Acórdão nº 201-73.944, invocado sob o argumento de que cabe à fiscalização comprovar que os valores arrecadados por ordem dos veículos de propaganda se constituem em receita por ela auferida, trata da Cofins em situação distinta da dos autos e que serve, inclusive, para demonstrar a diversidade dos contratos no ramo da publicidade.

Conforme o relatório daquele julgado, ali o preço total do serviço publicitário, incluindo a veiculação, é contratado

diretamente entre o cliente anunciante e a agência, havendo duas formas de pagamento. No chamado “desconto” o veículo recebe diretamente do anunciante oitenta por cento do total, emitindo nota fiscal nesse valor, enquanto a agência recebe também do anunciante o restante, faturando o equivalente a vinte por cento. Já na chamada “comissão” a situação é semelhante à destes autos, com o veículo no lugar da agência.

Na primeira situação não há dúvida quanto à tributação, até porque os valores e faturas são independentes. Na segunda, todavia, o veículo fatura pelo total e emite a duplicata correspondente, cobrando o total mas considerando não tributável a parcela que repassará para a agência, a título de comissão. O ilustre relator, Conselheiro Jorge Freire fundamenta-se em julgamento anterior Recurso nº 109.019, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas, para empresa responsável pela administração de obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva. Não aplicaria o mesmo fundamento, pelo que chego à conclusão diferente.

Tanto no julgado mais antigo, relativo a obra subcontratada, quanto no Acórdão nº 201-73.944, em que o veículo de divulgação fatura e recebe pelo total dos serviços, para efeito de base de cálculo do PIS deve ser tomada a soma dos valores faturados por cada empresa. É vedado o abatimento em virtude de subcontratos e também o decorrente de repasses dos veículos de propaganda às agências.

De igual modo neste julgado, em que a emissão de faturas/notas fiscais pelo total, por parte da recorrente, caracteriza a remuneração global a cargo dos anunciantes.

A referendar a interpretação ora adotada, cabe mencionar que esta Terceira Câmara, por unanimidade de votos, já decidiu conforme a ementa seguinte:

“Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/1997 a 30/04/2000

Ementa: PIS/PASEP. FALTA DE RECOLHIMENTO. EMPRESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. DESCABIMENTO. Inexistia dispositivo legal à época dos fatos autorizando a exclusão da base de cálculo dos valores que, computados como receita de prestação de serviços, ou integrantes do faturamento, foram destinados a terceiros (veículos de comunicação) para fazer frente aos custos com a divulgação de propaganda.”(Acórdão nº 203-12.093, Recurso nº 129.059, sessão de 24/05/2007, relator Odassi Guerzoni Filho, unânime, sendo que na mesma sessão foi julgado o processo da Cofins, com idêntico resultado Acórdão nº 203-12.094, Recurso nº 129.130)

Por fim, destaco que não caberia cogitar aqui da aplicação do art. 13 da Lei nº 10.925/2004, publicada em 26/07/2004, segundo o qual “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.” O art. 53 da Lei nº 7.450/85 trata de casos nos quais há incidência de imposto na fonte sobre alguns serviços prestados, inclusive o de propaganda, sendo que o seu parágrafo único exclui de tal retenção os valores por serviços de propaganda e publicidade, pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

A Lei nº 10.925/2004 introduziu norma nova relativa ao PIS e à Cofins, já sob a égide da não-cumulatividade, sendo impertinente qualquer retroatividade na sua eficácia.’

Desta feita, não há como atender à pretensão da recorrente de tributar apenas a receita líquida, isto é, a receita pertinente ao faturamento deduzida das despesas para sua obtenção.” (grifamos)

Portanto, na forma da tese encartada no voto condutor do acórdão e conforme ao final ressaltado, somente a partir da vigência da Lei nº 10.925, de 2004, é que se teria previsto a exclusão, da base de cálculo das contribuições devidas pelas agências de publicidade, dos valores pagos aos veículos de divulgação.

Nada obstante os fatos geradores objeto dos autos sejam anteriores à Lei nº 10.925, de 2004, as características do presente litígio, conforme comprovam os documentos a eles anexados, autorizam concluir que à contribuinte cabia, desde sempre, apenas uma parte do que lhes foi pago por seu contratante: uma comissão sobre os serviços contratados. Confirmam-se, exemplificativamente, os seguintes:

Contrato da Acme Fábrica de Ideias com a Prefeitura Municipal de Santa Luzia/MG (fl. 428 e ss.):

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

Constitui objeto do presente, a contratação de Agência de Propaganda, objetivando a prestação de serviços técnicos e especializados de Comunicação Social e Marketing do Poder Executivo do Município de Santa Luzia;

Os serviços de Comunicação e Marketing compreendem campanhas de lançamento e sustentação de produtos e serviços de comunicação institucional e campanhas ou peças de caráter educativo, informativo e de orientação social à comunidade e de prestação de serviço público, dentre os quais destacam-se os seguintes:

a) prestação de serviços de Consultoria e Planejamento na área de comunicação social, publicidade, propaganda e marketing e programação visual;

b) assessorar o CONTRATANTE na área de pesquisa motivacional e de opinião, visando a avaliação da qualidade dos serviços pela Administração Direta ou Indireta, bem como sondagens da necessidade de elaboração de novos serviços para toda cidade e/ou bairros e/ou regiões de influência do Município.

c) Criação, produção, veiculação e distribuição de campanhas publicitárias;

d) produção e veiculação de anúncios e publicidade institucional e legal em emissoras de rádio, TV, jornais, revistas e meios alternativos, podendo, cada qual, ter abrangência local, regional, estadual e/ou nacional;

e) serviços de elaboração, execução e distribuição de publicações diversas, necessárias à atividade da Comunicação Social;

f) Assessorar o CONTRATANTE na área de promoção de eventos e divulgação de interesse do Município ou órgão;

g) Promoção e realização de Eventos sociais, culturais, esportivos e artísticos.

h) Formulação do plano de Propaganda;

i) Execução do Plano apresentado conforme anuência da CONTRATANTE;

j) intermediação na veiculação de peças nos diferentes meios de comunicação.

Para tanto, será levada em consideração a análise de situações em relação à população que se quer atingir, mediante ordens de serviço expedidas pelo CONTRATANTE ao tempo e consoante às suas necessidades, segundo seus critérios.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - DO PAGAMENTO

O CONTRATANTE efetuará os pagamentos à CONTRATADA, (de acordo com a remuneração das agências de publicidade, segundo Lei 4.680/65 e regulamentada pelo Decreto nº 57.690/66), após a entrega da nota fiscal/fatura, atestada pelo órgão responsável pelo recebimento de todo serviço da respectiva nota, acompanhada dos seguintes documentos:

a) faturamento original dos veículos e/ou Notas Fiscais de fornecedores, conforme cada caso;

b) comprovante (jornais: páginas inteiras, com identificação e data; revistas: números completos; rádio, televisão e outdoor: mapas de exibição);

c) cópias das estimativas de custos, bem como dos mapas de datas, quando for o caso, devidamente assinados pelo CONTRATANTE;

d) cópia das autorizações enviadas aos veículos e/ou representantes.

Parágrafo Primeiro - O Contratante efetuará o pagamento dos serviços no 10º dia útil, após cumpridas as exigências contratuais.

Parágrafo Segundo - O Contratante pagará pelos serviços constantes no objeto do presente contrato no prazo estipulado por cada veículo de divulgação, para suas respectivas tabelas de preços em vigor, na data de execução do serviço, após cumpridas as exigências contratuais.

Parágrafo Terceiro - O CONTRATANTE se exime do pagamento de quaisquer despesas, quer oriundas de veiculação, quer de produção e/ou outras que a Contratada faça sem prévia aprovação.

Parágrafo Quarto - O Contratante pagará comissões à Contratada, de acordo com a legislação referida no caput deste artigo, assim determinadas: sobre veículos de comunicação 20% (vinte por cento) sobre produção e contratação de terceiros; 15% (quinze por cento), sobre serviços internos da Agência, observados valores da tabela vigente. (grifamos)

Nota fiscal de Serviço nº 001640 (emitida pela Acme Fábrica de Ideias para a Prefeitura de Santa Luiza; fl. 445):

Processo nº 10680.019988/2007-15
Acórdão n.º 9303-004.917

CSRF-T3
Fl. 2.618

ITEM	DISCRIMINAÇÃO	VALORES REEMBOLSADOS	HONORÁRIOS
	Reembolso NF000311 Mister Som Digital Stúdio Ltda Comissão ref. fornecedores <i>Recebemos</i> Belo Horizonte, <u>24</u> de <u>Janeiro</u> de 20 <u>03</u> <u>GR</u> 602-5485	21.130,00	3.169,50
	ISS: 2% R\$ 63,39 1,5 R\$ 47,54 IRRF: R\$ TOTAL	21.130,00	3.169,50
	TOTAL GERAL		24.299,50
NÃO TEM VALOR COMO RECIBO			

Nota fiscal de Serviço nº 001641 (emitida pela Acme Fábrica de Ideias para a Prefeitura de Santa Luiza; fl. 448):

ITEM	DISCRIMINAÇÃO	VALORES REEMBOLSADOS	HONORÁRIOS
	Reembolso NPO34732 Tamóios Editora Gráfica Ltda. Criação de revista Comissão ref. fornecedores	79.250,00	4.750,00 11.837,50
	<i>Recebemos</i> Belo Horizonte, ____ de ____ de 20 ____ 12/2/03 6001-5596 Conforme contrato nº 132/98		
	ISS: 2% R\$ 332,75 IRRF: 1,5 R\$ 249,56	TOTAL 79.250,00	16.637,50
		TOTAL GERAL	95.887,50

Como se vê, as notas fiscais acima, como as demais anexadas aos autos, discriminam os valores reembolsados à Acme, em face da contratação, por esta, dos veículos de divulgação/gráficas, e a comissão que lhe cabia em razão dos valores contratados, em conformidade com os percentuais previamente estabelecidos no contrato realizado com o município.

Assim, resta indubitável que somente os valores que compunham a comissão da Acme é que podem integrar o seu faturamento (excepcionalmente, também acrescidos de alguns outros valores, como, no caso da nota fiscal nº 001641, de pagamento pela criação de uma revista), não os valores por ela repassados aos veículos de divulgação/gráficas.

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

O colegiado, por maioria, rejeitou a proposta do n. relator para quem a parcela discutida não compõe mesmo a base de cálculo da exação por não ser faturamento da agência.

Registro, mais uma vez, que não partilho totalmente a posição firmada no acórdão da lavra do nosso ex-presidente Henrique. É que, nela, se entende que sempre que constar da nota fiscal fatura a totalidade do valor que vem a ser tributado pela fiscalização, a esta assiste razão.

Para mim, de forma mais flexível, pode o contribuinte trazer a prova de que, embora assim tenha agido, sua receita efetivamente apenas corresponde a uma parcela daquele total. Tal prova, sempre o disse, corresponderia aos contratos assinados com seus clientes - os anunciantes - nos quais ficasse indubitavelmente demonstrado o que se alega.

Pois bem, segundo o n. relator este seria o caso aqui.

Ocorre que dos excertos contratuais por ele colacionados no seu voto, chego à conclusão precisamente oposta. De relevo, nesse sentido, a discriminação minuciosa dos serviços prestados pela agência:

Constitui objeto do presente, a contratação de Agência de Propaganda, objetivando a prestação de serviços técnicos e especializados de Comunicação Social e Marketing do Poder Executivo do Município de Santa Luzia;

Os serviços de Comunicação e Marketing compreendem campanhas de lançamento e sustentação de produtos e serviços de comunicação institucional e campanhas ou peças de caráter educativo, informativo e de orientação social à comunidade e de prestação de serviço público, dentre os quais destacam-se os seguintes:

a) prestação de serviços de Consultoria e Planejamento na área de comunicação social, publicidade, propaganda e marketing e programação visual;

b) assessorar o CONTRATANTE na área de pesquisa motivacional e de opinião, visando a avaliação da qualidade dos serviços pela Administração Direta ou Indireta, bem como sondagens da necessidade de elaboração de novos serviços para toda cidade e/ou bairros e/ou regiões de influência do Município.

c) Criação, produção, veiculação e distribuição de campanhas publicitárias;

d) produção e veiculação de anúncios e publicidade institucional e legal em emissoras de rádio, TV, jornais, revistas e meios

alternativos, podendo, cada qual, ter abrangência local, regional, estadual e/ou nacional;

e) serviços de elaboração, execução e distribuição de publicações diversas, necessárias à atividade da Comunicação Social;

f) Assessorar o CONTRATANTE na área de promoção de eventos e divulgação de interesse do Município ou órgão;

g) Promoção e realização de Eventos sociais, culturais, esportivos e artísticos.

h) Formulação do plano de Propaganda;

i) Execução do Plano apresentado conforme anuência da CONTRATANTE;

j) intermediação na veiculação de peças nos diferentes meios de comunicação.

Pareceu-me, assim, diversamente do que foi defendido pelo dr. Charles, que o contrato prevê muito mais do que a prestação daquilo que é remunerado sob a forma de comissões. Ao contrário, trata-se de contrato cujo objeto é a entrega de uma campanha pronta e devidamente anunciada em veículo da escolha da agência (naturalmente sujeita a aprovação pelo anunciante).

Nesses contratos, a agência é remunerada pelo total, a ela cabendo escolher (e remunerar) quem produzirá efetivamente as peças, quem as "estrelará", e quem as divulgará.

Não olvido nem desconsidero que nem sempre é assim. De fato, situações há em que a agência apenas atua, nos estritos termos da Lei por elas tão mencionadas, na "concepção da campanha". Mas em tais casos, entendo, deve expressamente constar do contrato que a agência está sendo contratada apenas para conceber (isto é, idealizar) a campanha e, eventualmente, orientar o seu cliente na contratação, **que ele fará em seu nome**, de todas as demais empresas cuja atuação será necessária à efetiva implementação de tais ideias.

Parece-me, mesmo, que o próprio autuado confirma que assim não é. Com efeito, de sua impugnação expressamente consta (negritos não constam do original):

II- 3- DAS PROVAS

*Apresentada em anexo as provas documentais do repasse aos veículos de comunicação **contratados pela impugnante**, as notas fiscais emitidas, fotocópia dos livros de escrituração contábil obrigatórios e cheques comprovando os pagamentos aos veículos de comunicação **contratados pela agência** para divulgação das idéias publicitárias.*

Ora, se os veículos são por ela mesma contratados, como se pode estar aqui a falar de mera intermediação?

Vale, ainda, o registro de que, dentre as provas acima mencionadas, não encontrei qualquer contrato com veículos de comunicação, no qual ficasse demonstrado que a

passagem acima constituiu mera má redação, tendo sido mesmo o veículo contratado pelo cliente da agência, contando com sua intermediação, o que, aí sim, e apenas aí, validaria a pretensão acolhida pela Câmara recorrida.

Por fim, somente a partir de 2004, como bem indicado no acórdão de primeiro grau, passou a haver previsão expressa na legislação tributária para exclusão de tais valores. Cuida-se, entretanto, de PIS e COFINS não cumulativos.

Com essas considerações, votou o colegiado pelo provimento do recurso da Fazenda, sendo esse o acórdão que me coube redigir.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos