



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10855.000730/2007-98
Recurso n° 147.986 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão n° 203-13.079
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente SCHIMAR PROPAGANDA E PUBLICIDADE LTDA.
Recorrida DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

COFINS. DECADÊNCIA. Decai em 05 (cinco) anos o prazo para a Fazenda promover o lançamento da Cofins, conforme decisão plenária do Supremo Tribunal Federal em análise de Repercussão Geral da matéria, objeto da Súmula n° 08/STF.

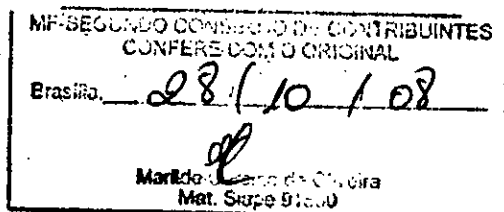
AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. TRIBUTAÇÃO.

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.

NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada.

Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES: I) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à preliminar de decadência referente aos períodos de apuração anteriores 26/04/2002, (inclusive), na linha da Súmula n° 08 do STF; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões de Mendonça e Fernando Marques Cleto Duarte. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir

voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Gustavo Almeida Dias de Sousa OAB-SP 15407.

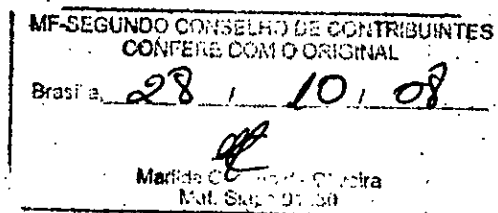

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes.



Relatório

Com ciência à interessada em 26/04/2007, foi lavrado Auto de Infração pela exigência da Cofins e para o período de apuração compreendido entre 31/01/2001 a 31/12/2003. O lançamento ocorreu em virtude da interessada excluir "as importâncias correspondentes aos valores pagos ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, que discrimina na NF como "rateio das notas fiscais de veiculação publicitária em mídias - TV/rádio/jornal/revista/outdoor e placas em estádios" (...)" (fl. 397).

Em impugnação, a interessada sustenta que os valores que recebe para posterior entrega a terceiros não compõem o preço cobrado, assim não constituindo receita própria. Neste sentido, reclama a estrita observação ao Decreto nº 57.690/66, que regulamentou a Lei nº 4.680/65. Reclama, também, a decadência dos fatos geradores anteriores a 26/04/2002, com fundamento no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

A Quarta Turma da DRJ/RPO, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-16.551 (fls. 482 e seguintes).

Inconformada, a interessada recorre a este Segundo Conselho repisando seus argumentos de impugnação.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília, 28	10	08
Marta Cursi de Oliveira		
Mat. S/ape 91150		

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 10 / 08
Manoel Carlos de Assis
Mat. Siga 91650

Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O apelo voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, daí dele conhecer.

Preliminarmente, quanto à reclamação de decadência dos fatos geradores anteriores a 26/04/2002, registro minha concordância com os argumentos da recorrente. E assim o faço não só em face de meu entendimento pessoal, mas, também, em razão do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em sua composição plenária e por ordem de análise de matéria de Repercussão Geral, originário que foi tal julgamento da Súmula Vinculante n° 08/STF, ter declarado a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/91.

E quanto à matéria de fundo, registro que o posicionamento desta Câmara é conhecido, conforme, aliás, decisão consubstanciada no Acórdão n° 203-12742, relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, pronunciada em sessão de 12/03/2008, ocasião na qual restei vencido.

Mantenho, entretanto, meu entendimento no sentido de que os valores recebidos pelas Agências de Propaganda e devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação não integram a base de cálculo da Cofins dessas agências (receita de terceiros), como é o caso da recorrente.

Comungam desse posicionamento a Primeira (Acórdão n° 201-77.363, RV n° 120.728, Conselheira relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão) e Segunda (202-16.821, Conselheiro relator Gustavo Kelly Alencar) Câmaras deste Segundo Conselho de Contribuintes.

E em especial, quanto a Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, vale transcrever voto da lavra do Conselheiro Walber José da Silva, proferido por ocasião do julgamento do RV n°130.093:

"Como relatado, a empresa autuada era uma agência de propaganda, cujas atividades são regidas pela Lei n° 4.680/65, regulamentada pelo Decreto n° 57.690/66. A recorrente pretende ver excluído da tributação do PIS o valor incluído em suas faturas e pertencentes a terceiros, especialmente aos veículos de divulgação.

(...)

O cerne da lide centra-se na identificação da receita das agências de propaganda, ou seja, todos os recursos que ela recebe ou incluiu em suas notas fiscais se constituem, de fato, receitas próprias ou parte é receita de terceiros.

(...)

enf

2º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 de 10 de 08
Mário Curiano da Oliveira
Mat. Sape 91650

A recorrente sustenta que não, que a legislação que regulamenta sua atividade (...) determina que a remuneração recebida pelas agências de propaganda (honorários) corresponde a um percentual do valor cobrado pelos veículos de divulgação (e também outros serviços, tais como serviços gráficos, filmagem, etc.) e que estes prestadores de serviços emitem nota fiscal em nome de seus clientes anunciantes, a quem compete pagar tais despesas, diretamente aos prestadores de serviços ou via agência de propaganda.

A Lei n° 4.680/65 e o Decreto n° 57.690/66 deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, portanto, não vende este serviço a seus clientes para, em seguida, subcontratá-los com empresas (ou veículos) de divulgação. Somente nesta hipótese é que o valor desse serviço integraria sua receita.

Com relação aos demais serviços (gráfico, filmagem, editoração, etc.), estes podem ou não ser vendidos pela agência de propaganda ao seu cliente. Havendo venda destes serviços aos clientes da agência, o valor dos mesmos integra a receita da agência, independente de ter havido contratação de terceiros para sua execução.

(...)

No caso sob exame, a legislação reguladora da atividade da recorrente deixa claro que não subempreitada por parte das agências de propaganda, especialmente na divulgação da propaganda.

(...)

No caso do serviço de divulgação de propaganda, não há subempreitada. O que há é o agenciamento do serviço, que é contratado pela agência de propaganda em nome de seu cliente anunciante, a quem compete efetuar o pagamento pelo serviço de divulgação prestado pelo veículo de divulgação, quer diretamente, quer via agência de propaganda. Não faz diferença. A agência de propaganda não tem responsabilidade pela falta de pagamento do serviço de divulgação ou qualquer outro serviço contratado em nome do cliente.

É o se depreende dos seguintes dispositivos do Decreto n° 57.680/66:

(...)

Estes dispositivos deixam claro que a agência de propaganda contrata serviços de terceiros, não em seu nome, mas por ordem e conta do cliente anunciante, sendo deste a responsabilidade pelo pagamento dos serviços contratados. As notas fiscais dos prestadores de serviços (divulgação, impressão, filmagem, etc.) são emitidas pelos prestadores do serviço em nome do cliente anunciante, que de fato contratou o serviço (via agência), e apresentadas pela agência de propaganda ao cliente anunciante através da nota fiscal própria desta atividade, onde consta o valor dos honorários (serviços prestados pela agência) e o valor dos serviços prestados ao cliente anunciante por terceiros, devidamente comprovado pelas notas fiscais.

cef

A receita faturada pela agência é somente o valor dos honorários (ou comissão) calculados sobre o valor dos serviços contratados por conta e ordem do cliente anunciante. Os outros valores constantes da nota fiscal da agência representam receita (do prestador de serviços) e despesa (do cliente anunciante) de terceiros.

(...)” (Acórdão nº 201-79.210 - destaques no original).


Por fim, vale o registro de que esta também é a tese acolhida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 02-02.428).

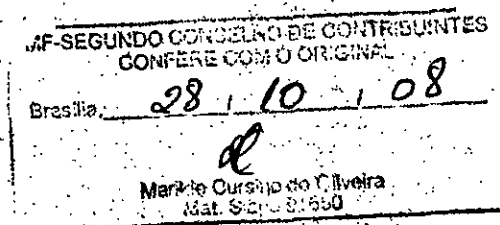
Diante do acima exposto e transcrito, adotando o entendimento do Conselheiro Walber José da Silva por empréstimo e com as honras de estilo, voto pelo provimento do recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008


DALTON CESAR CONDEIRO DE MIRANDA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 10 / 08
	
Marilda Curcio do Oliveira	
Mat. S/ape 91650	



Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado

Admitindo a polêmica que o tema encerra, conforme a jurisprudência divergente mencionada pelo ilustre relator, peço vênia para dele discordar por entender que não assiste razão à recorrente, na alegação de que teria direito a reduzir da base de cálculo da Contribuição os valores recebidos dos anunciantes e pagos aos veículos de propaganda.

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 à fiscalização, e também para saber de que modo as agências de propaganda devem faturar os serviços por elas prestados; e segundo, analisar as bases de cálculo do PIS e do IRPJ, para saber se a legislação do imposto pode ser aplicada à Contribuição.

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 encaminham 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 dispendo 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 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.

(...)

1.º SEGUNDO CANCELAMENTO DE CONTRIBUINTES
COM FOLHA ORIGINAL

Brasília 28 / 10 / 08

Marcia Curcio de Oliveira
Prof. S. 91600

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 seus 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 n.º 4.680/65 e do Decreto que a regulamenta, numa interpretação assaz desarrazoada que não encontra guarida nem ao menos na literalidade do texto legal.

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. Na situação dos autos, 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 n.º 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

¹ *In Curso de Direito Comercial*, São Paulo, Saraiva, 2º vol., p. 461.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 10 / 08
Markko Cristiano da Oliveira
Mat. Siga 91859

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.

Passa-se agora à análise da base de cálculo da Cofins, que no período é o faturamento ou receita bruta, na forma da Lei Complementar nº 70/91 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.

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.

A referendar a interpretação ora adotada, além do Acórdão nº 201-12.742, Recurso Voluntário nº 124.173, Sessão de 12/03/2008 (já citado no voto vencido), cabe mencionar também um mais antigo desta Terceira Câmara, no qual por unanimidade de votos se 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 repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.




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

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO COMISSÃO DE CONFIDENTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 10, 08
 Marilda C. de Oliveira Mat. Sign. 91630