



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

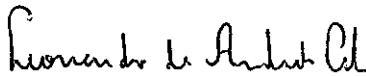
Recorrente : STANDARD OGILVY E MATHER LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

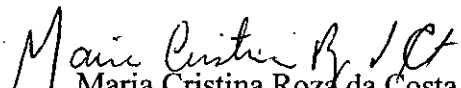
RESOLUÇÃO Nº 203-00.519

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
STANDARD OGILVY E MATHER LTDA.

Resolvem os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora-Designada.** Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Drª Tatiana Marami Vikanis.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2004


Leonardo de Andrade Couto
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

Recorrente : STANDARD OGILVY E MATHER LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de crédito tributário relativo à contribuição para o PIS Faturamento, períodos de apuração 03/96 a 09/2000 (fls. 10/26), apartado do Processo nº 13808.001141/2001-95, cujo Auto de Infração abrangia os períodos de 01/96 a 09/2000. O lançamento decorreu da exclusão, por parte da autuada, na apuração da base de cálculo do PIS, dos valores dos serviços de veiculação prestados pelos veículos de comunicação. Nos termos do Termo de Constatação Fiscal que integra o Auto de Infração (fls. 354/356 do processo original), a autuada deixa de reconhecer parte da receita bruta, relativa aos pagamentos aos "fornecedores" (veículos de comunicação). Para ilustrar o procedimento, a fiscalização acostou aos autos cópias de algumas notas fiscais/faturas de serviços (fls. 64/77 do processo original).

A decisão de primeira instância prolatada no processo original (ver fls. 1 e 49/63 deste processo) cancelou o lançamento dos períodos 01/96 e 02/96 - porque a empresa, sendo exclusivamente prestadora de serviços, recolhia o PIS/Repique naqueles dois meses - e reduziu os valores dos períodos de apuração de 03/96 a 09/2000, na proporção dos valores confessados em DCTF (fls. 60/61). O crédito remanescente, relativo aos períodos de apuração de 03/96 a 09/2000, foi apartado e constitui-se no objeto deste processo ora relatado.

Na impugnação inicialmente são estabelecidos alguns conceitos próprios do mercado de propaganda e publicidade, dentre eles o de agência de propaganda, o de cliente ou anunciante e o de veículo de divulgação. É destacado o art. 15 do Decreto nº 57.690/66, segundo o qual "O faturamento da divulgação será feito em nome do Anunciante, devendo o Veículo de Divulgação remetê-lo à Agência responsável pela propaganda." A impugnante também discorre sobre as formas de remuneração da agência, separando-a em dois elementos básicos: a comissão, que é receita operacional própria, e o preço do serviço prestado pelos veículos, segundo ela receita daqueles.

Depois se reporta às legislações do ISS de São Paulo e à do IRPJ, que permitem abater da base de cálculo desses impostos os valores repassados aos veículos de propaganda, concluindo que tais valores "possuem a natureza de mera transferência financeira, fiscalmente documentada, que, à semelhança do IRRF, deverá ser excluída da base de cálculo do PIS, incidente sobre o faturamento." (fl. 40). Também faz retrospecto da legislação do PIS, mencionando a LC nº 7/70, os malsinados Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, e as Leis nº 9.715/98 e 9.718/98, ressaltando que a revogação do inciso III do § 2º do art. 3º desta última em nada altera o procedimento adotado pela impugnante, já que os valores repassados aos veículos não se constituem em receitas próprias.

Ao final, alega que o Auto de Infração implica em ofensa ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, II, da Constituição Federal.

A DRJ manteve parcialmente o crédito tributário lançado, considerando que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, quando passou a ter eficácia a



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

ampliação da base de cálculo do PIS, determinada pela Lei nº 9.718/98, não há dúvida quanto a incidência do PIS sobre as operações objeto do lançamento.

Com relação ao período compreendido entre março de 1996 e janeiro de 1999, a primeira instância entendeu que a agência não pratica intermediação em relação aos veículos de propaganda, tampouco atua como mandatária, e que o fato de emitir nota fiscal/fatura contra os anunciantes, pelo valor total da campanha publicitária, configura que também os serviços prestados pelos veículos integra a receita da agência, para fins de base de cálculo do PIS, na forma do art. 2º da LC nº 7/70. Por outro lado, entendeu que a legislação do ISS e do IRRF não se aplica ao PIS e, ao final, não apreciou o argumento de ofensa ao princípio do não-confisco por ser matéria de inconstitucionalidade, reservada ao Poder Judiciário.

No Recurso Voluntário, tempestivo (fls. 64, frente e verso, e 69), a autuada insiste na improcedência total do lançamento, reforçando os argumentos expendidos na impugnação.

Argúi não ter a primeira instância se pronunciado acerca de que “o procedimento que adotava não era uma faculdade sua mas sim uma imposição das normas que regulamentam sua atividade empresarial, dentre as quais se incluía o Decreto nº 57.690/66 e o Código de Ética dos profissionais de propaganda” (fl. 76). Em seguida afirma que “a atuação das agências publicitárias como entes arrecadadores do montante cobrado dos anunciantes pelos veículos de divulgação não é uma opção mas sim uma determinação legal.”

Após repisar alguns conceitos próprios da atividade, extraídos do Decreto nº 57.690/66, do Código de Ética e da Lei nº 4.680/65, chama a atenção para a análise das expressões “comissão” e “remuneração da Agência de Propaganda”, segundo ela os únicos valores “que efetivamente configuram as receitas operacionais auferidas pela Agência de Propaganda, as quais devem, sem dúvida alguma, ser submetidas à tributação do PIS” (fl. 82, *in fine*). Destaca o art. 14 do Código de Ética das Agências de Propaganda, que informa: *Os Veículos faturarão sempre em nome dos anunciantes, enviando as contas às agências por elas responsáveis para cobrança.* Daí, deduz que “não é permitido às agências publicitárias deixarem de exigir de seus Clientes – Anunciantes o valor relativo a serviços prestados por terceiros, tampouco seria lícito às Autoridades Fiscais estabelecerem um ônus tributário adicional” relativo a tal cobrança. (fl. 83/84).

Interpretando a legislação do PIS e o conceito de faturamento, aduz que, se o mesmo é “um tributo incidente sobre **receitas auferidas pela pessoa jurídica**, era necessário que ficasse inequivocadamente comprovado que a recorrente houvera auferido alguma receita com a veiculação de mensagens de propaganda”, o que julga impossível porque as agências não podem auferir receitas dessa natureza, face à legislação própria, e porque nem possuem infra-estrutura para tanto.

Nos termos do Recurso, a expressão receita deve ser compreendida à luz da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 18, que a define como entradas de benefícios econômicos, quando tais entradas resultam em aumento de patrimônio líquido. Não havendo aumento patrimonial o ingresso não pode ser considerado receita. Daí verificar distorção no conceito de receita, com ofensa ao art. 110 do CTN.

Na peça recursal, menciona novamente a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e do ISS, bem como decisões deste Conselho de Contribuintes, a saber:



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

Acórdãos nºs 103-04.851/82 e 103-20.418/2000, o primeiro no sentido de excluir da receita bruta operacional das agências de propaganda as importâncias repassadas aos veículos, o segundo relativo ao IRPJ, afirmando que tal imposto incide exclusivamente sobre os honorários das agências. Cita também as Soluções de Consulta nºs 42/00 e 43/00, da SRRF da 1ª Região Fiscal, que tratam da CSLL e do Lucro Presumido na atividade de propaganda, e uma terceira Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal, sob nº 350/98, referente à COFINS e ao PIS nas vendas em consignação de passagens aéreas, pelas agências de turismo. Menciona, ainda, o art. 13 da Instrução Normativa SRF/STN/SFC nº 04/97, que dispõe sobre a retenção dos tributos pelos órgãos públicos federais e estaria a reconhecer o procedimento por ela adotado.

Ao final a recorrente alega que cabe à fiscalização comprovar que os valores arrecadados por ordem dos veículos de propaganda se constituem em receita por ela auferida, transcrevendo em seu socorro a ementa do Acórdão nº 201-73.944, que trata da situação em que o veículo de propaganda recebe as receitas e repassa parte às agências.

É o relatório.



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens determinado pelo art. 33 da Lei nº 10.522/2002 (fls. 233/236), pelo que dele conheço.

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.

(...)



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

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 nossos).

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 nº 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 remuneradas 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.



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

§ 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 à 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.

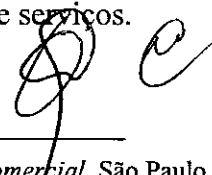
No caso dos autos, em que os veículos também emitem notas fiscais contra os anunciantes, de forma que a soma dos documentos comerciais resulta num valor superior à soma dos serviços, o procedimento não está correto. Os veículos deveriam faturar em nome da recorrente. Da forma como está há duplicidade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


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



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

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 à 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 201-73944, 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 todo 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 a 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, se fundamenta em julgamento anterior - Recurso nº 109.019 -, quando ficou assentado que o valor referente ao



Processo nº : 10880.003646/2003-95
Recurso nº : 124.173

repasso 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 a conclusão diferente.

Tanto no julgado mais antigo, relativo a obra sub-contratada, 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 sub-contratos, 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.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo o lançamento conforme as alterações da primeira instância.

Sala de Sessões, em 15 de junho de 2004


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS