



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 07 / 12 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

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

COFINS – AGÊNCIA DE PROPAGANDA – As importâncias recebidas pela Agência de Propaganda e devidas pelos anunciantes aos veículos de divulgação integram a base de cálculo da contribuição.

· **Recurso a que se nega provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (Relator), Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Maria Teresa Martínez López. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003

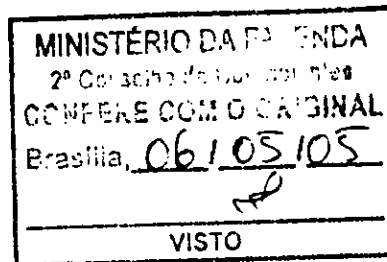
Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Valmar Fonsêca de Menezes
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Eaal/Imp

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 05 / 05
VISTO



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

Recorrente : STANDARD OGILVY & MATHER LTDA.

RELATÓRIO

Às fls. 499/511, Decisão DRJ/CTA nº 561/2001 julgando o lançamento procedente em parte, em face da insuficiência de recolhimento da COFINS sobre o faturamento decorrente de prestação de serviço de publicidade, no período de apuração compreendido entre os meses de janeiro/1996 e setembro/2000.

No referido Acórdão, contrapondo-se aos argumentos expendidos pela Recorrente em face do lançamento efetuado, adotou a D. Julgadora *a quo* os seguintes fundamentos:

O fato de a Recorrente, agência de publicidade, emitir nota fiscal-fatura de serviços contra os clientes-anunciantes, pelo valor total da campanha publicitária, configura que também o valor dos serviços prestados pelos veículos de divulgação (televisão, jornais, revistas, etc.) integra a receita por ela auferida, devendo, por isso, ser tributada pela COFINS.

Não existe previsão legal que legitime a exclusão do valor repassado aos veículos de divulgação, não tendo sido regulamentado, antes de ser revogado, o dispositivo legal que permitia a exclusão dos valores transferidos a outras pessoas jurídicas (art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98). Outrossim, o Ato Declaratório SRF nº 56 de 20 de junho de 2000, dispõe que não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo, a eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

O serviço de veiculação é parte integrante e inseparável da campanha publicitária promovida pela interessada.

A argüição de dupla incidência da COFINS, tanto sobre o faturamento da Recorrente quanto sobre o faturamento do veículo de divulgação, é desprovida de relevância, haja vista que não foi prevista a aplicação do princípio da não-cumulatividade quando da instituição da COFINS.

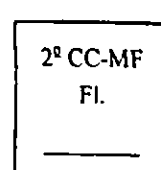
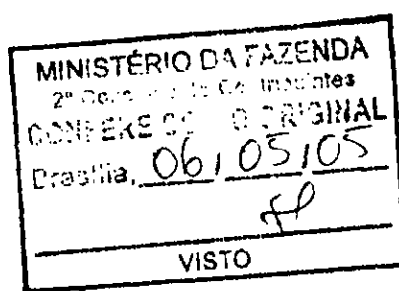
Inconformada, às fls. 523/562, interpôs a Contribuinte Recurso Voluntário, no qual sustenta, em suma, o que segue:

Nos termos do art. 17 da Lei nº 4.680/65, a atividade publicitária é regida pelas normas do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda, cujo art. 14, por seu turno, dispõe que os veículos de divulgação faturarão sempre seus serviços em nome dos anunciantes, enviando as contas às agências por elas responsáveis para cobrança.

Assim, a agência de publicidade emite fatura contra o cliente-anunciante pelo valor total da propaganda, que inclui dois elementos, a comissão da agência e o preço do serviço prestado pelos veículos de divulgação, sendo tais valores segregados no documento fiscal, a fim de possibilitar a distinção por parte do cliente-anunciante.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

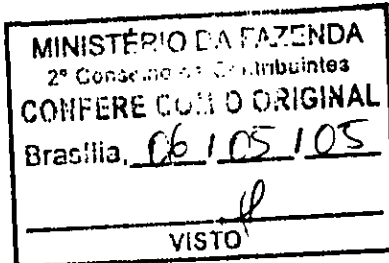
A agência de publicidade atua como mero agente intermediário, haja vista que, quando do recebimento do valor integralmente faturado ao cliente, efetua a transferência aos veículos de divulgação dos montantes concernentes aos serviços por eles prestados. Tais valores não podem ser considerados receitas da Recorrente, haja vista não implicarem aumento de patrimônio líquido, o qual só ocorreria se houvesse a aquisição de plenos direitos patrimoniais sobre eles.

O reconhecimento de uma receita não está exclusivamente vinculado à sua consignação em Nota Fiscal, nem tampouco se pode afirmar que todo valor constante de Notas Fiscais deva ser considerado necessariamente receita.

Por fim, colaciona a Recorrente aos autos decisões administrativas acolhedoras de sua tese, bem como sustenta ser do Fisco o ônus de provar que os valores recebidos dos clientes-anunciantes não foram repassados aos veículos de divulgação, ou que referem-se a custos operacionais.

Às fls. 590/594, verifica-se a atribuição de efeito suspensivo a Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda Nacional em face de decisão liminar que determinou o processamento do presente Recurso Voluntário independentemente de efetivação de depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIR-RELATOR
FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Procedendo ao exame de admissibilidade do Recurso Voluntário, verifico que, por equívoco, juntou-se, às fls. 532/534 do Processo nº 13808.001140/2001-41 onde tem efeito o Recurso de Ofício nº 120.478 relativo à mesma Contribuinte destes autos, cópia de sentença que concedeu a segurança para afastar a exigência do depósito recursal, no presente feito, à ora Recorrente.

Assim, o Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia travada entre o Fisco e a Recorrente, agência de publicidade, diz respeito à possibilidade de exclusão, da base de cálculo da COFINS, de valores pagos pelos clientes-anunciantes como contraprestação do serviço de veiculação de propaganda na mídia.

Verifico que, neste ramo empresarial, a atividade é desenvolvida em duas fases. A primeira consiste na criação e consecução do projeto de publicidade, serviço este prestado pela Recorrente. A segunda, por seu turno, consubstancia-se na veiculação desse projeto na mídia, cujos veículos materializam a divulgação ao público alvo.

Não obstante a dicotomia observada quanto à prestação dos serviços, constata-se inclusive pelo Documento de fl. 350 que as Notas Fiscais-Fatura emitidas pelas agências de publicidade, discriminam os valores de ambos os serviços, denominados custo interno e custo externo, a fim de se proceder à cobrança e posterior repasse dos montantes concernentes ao serviço de divulgação aos efetivos prestadores, os veículos de divulgação.

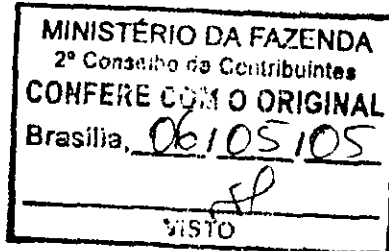
Desse modo, vislumbro, no atuar da Recorrente, a imposição de uma obrigação acessória, qual seja, a emissão de Nota Fiscal-Fatura que englobe os serviços prestados nas duas fases da atividade publicitária.

Todavia, sobre a detenção efêmera desses valores, entendo inexistir obrigação principal de recolhimento de tributo, haja vista que o art. 121, parágrafo único, I, do CTN determina que contribuinte é aquele que tem "*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*", o que não ocorre no presente caso, haja vista que a prestação de serviço pela Recorrente exaure-se antes da fase de divulgação.

Outrossim, assiste razão à Recorrente em afirmar que tais ingressos não configuram receitas, entendimento este já esposado no âmbito do Conselho de Contribuintes, como se verifica às fls. 553/555, não se perfectibilizando o fato gerador da COFINS, razão pela qual resta desprovida de relevância a falta de regulamentação e posterior revogação do comando inserto no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, suscitada na r. decisão recorrida.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

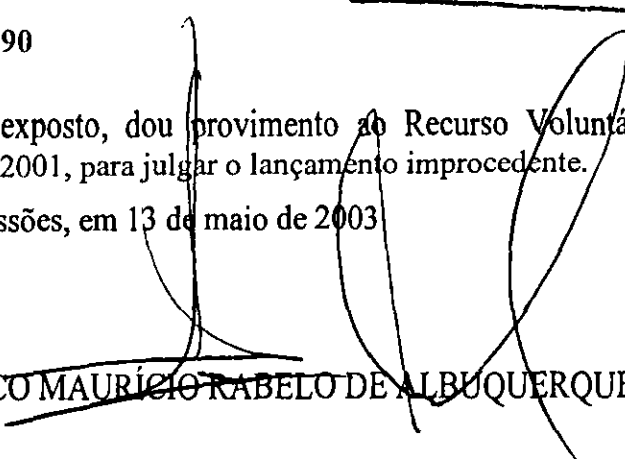


2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, reformando a
Decisão DRJ/CTA nº 561/2001, para julgar o lançamento improcedente.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003


FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO VALMAR FONSÊCA DE MENEZES
RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o costumeiro brilhantismo constante dos votos do ilustre relator, a quem presto a minha homenagem, ousou discordar da sua posição acerca do litígio ora analisado.

O nobre relator entende que:

“Verifico que, neste ramo empresarial, a atividade é desenvolvida em duas fases. A primeira consiste na criação e consecução do projeto de publicidade, serviço este prestado pela Recorrente. A segunda, por seu turno, consubstancia-se na veiculação desse projeto na mídia, cujos veículos materializam a divulgação ao público alvo.

Não obstante a dicotomia observada quanto à prestação dos serviços, constata-se inclusive pelo documento de fl. 350 que as Notas Fiscais-Fatura emitidas pelas agências de publicidade, discriminam os valores de ambos os serviços, denominados custo interno e custo externo, a fim de se proceder à cobrança e posterior repasse dos montantes concernentes ao serviço de divulgação aos efetivos prestadores, os veículos de divulgação.

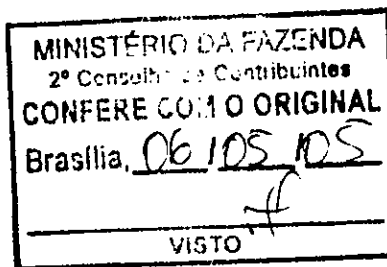
Desse modo, vislumbro, no atuar da Recorrente, a imposição de uma obrigação acessória, qual seja, a emissão de Nota Fiscal-Fatura que englobe os serviços prestados nas duas fases da atividade publicitária.

Todavia, sobre a detenção efêmera desses valores, entendo inexistir obrigação principal de recolhimento de tributo, haja vista que o art. 121, parágrafo único, I, do CTN determina que contribuinte é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, o que não ocorre no presente caso, haja vista que a prestação de serviço pela Recorrente exaure-se antes da fase de divulgação.

Outrossim, assiste razão à Recorrente em afirmar que tais ingressos não configuram receitas, entendimento este já esposado no âmbito do Conselho de Contribuintes, como se verifica às fls. 553/555, não se perfectibilizando o fato gerador da COFINS, razão pela qual resta desprovida de relevância a falta de regulamentação e posterior revogação do comando inserto no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, suscitada na r. decisão recorrida.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão DRJ/CTA nº 561/2001, para julgar o lançamento improcedente.”

Diversamente, a minha posição já foi esposada a esta Câmara em outras ocasiões, em especial no julgamento do Recurso de nº 124.173, da mesma recorrente, embora referente ao PIS, mas perfeitamente aplicável à espécie, cujo voto transcrevo, em excertos, a seguir, com a devida licença dos meus pares:



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

“A Lei 9.718/98, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1212/95, determina a base de cálculo da COFINS, conforme se transcreve adiante:

“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.

§ 1º 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.

(...)”

Desta forma, vejamos o que entende por receita bruta, a legislação do imposto de renda, examinando-se o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3000/99, especificamente em seu artigo 224:

“ART. 224 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

ART. 225 - Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2).

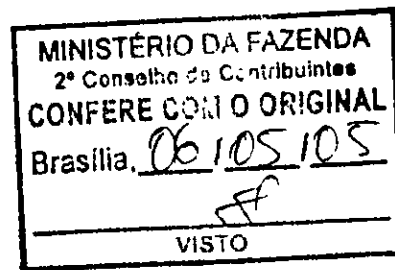
(...)”

A Lei nº 9.718/98, pois, determina a tributação destes resultados, não estando, inclusive, entre as hipóteses de exclusão previstas, contempladas.

A este respeito, resta lembrar que o dispositivo que permitia a exclusão de valores repassados a terceiros (artigo 3º da Lei nº 9.718/98), cuja eficácia dependia de regulamentação pelo Poder Executivo, foi revogado antes que tal providência fosse tomada, o que afasta a hipótese de aplicação da mesma ao presente caso.

A propósito, José Afonso da Silva¹, sobre normas de eficácia contida, leciona, que “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da

¹ SILVA, José Afonso da. “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.



Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados". "Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva".²

Desta forma, entendo que não cabe traçar considerações adicionais sobre o que signifique o termo "receita bruta", visto que a própria Legislação já o define, de forma clara e explícita, levando-se em conta que a Lei nº 9.718/98 alargou a base de cálculo da contribuição, incluindo a totalidade das receitas auferidas, não importando, para sua determinação, o tipo de atividade exercida pela contribuinte e nem a classificação contábil adotada para estas receitas.

Ainda com relação às transferências de receita para outra pessoa jurídica, acrescente-se o disposto no Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000, *verbis*:

" O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado,;

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica."

Não assiste razão à defesa, pois, neste aspecto.

A questão cinge-se, pois, em se analisar se os valores pagos pelos clientes da recorrente referentes à utilização do espaço publicitário nos meios de comunicação se constituem ou não em faturamento da atuada.

Da própria exposição feita pela recorrente, concluímos que:

- As notas fiscais emitidas pela recorrente incluem, de fato, os referidos valores;
- O contrato existente de prestação de serviços é celebrado entre a atuada e o seus clientes;
- Não consta dos autos nenhum outro documento que estabeleça que a atuada apenas age em nome do titular do espaço publicitário que é vendido, como também não há nenhum contrato entre este e o cliente da recorrente;
- O vendedor do espaço publicitário não pode cobrar do cliente da recorrente nenhum valor, visto que a sua relação comercial é com a atuada, do mesmo modo que o cliente da recorrente não poderá reclamar, eventualmente, os serviços prestados a este; e

² Op. Cit, p. 85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06/05/105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

- Por fim, o responsável pelos serviços a serem prestados é a autuada, não havendo nenhum vínculo entre o seu cliente e o vendedor do espaço; em contrapartida, como não poderia ser diferente, em uma relação comercial de compra e venda, apenas a esta se confere o direito de exigir o pagamento do preço acertado pela efetiva prestação dos serviços prestados; somente a este, portanto, caberia promover, se fosse o caso e apenas para exemplificar, uma possível execução pela não quitação de eventuais serviços prestados.

A Legislação específica, no caso a Lei nº 5.474/68, esclarece de forma inequívoca se o valor contido na nota fiscal emitida corresponde à receita da pessoa jurídica:

"LEI 5474 DE 18/07/1968 - DOU 19/07/1968

Dispõe sobre as Duplicatas e dá outras Providências.

CAPÍTULO VII - Das Duplicatas de Prestação de Serviços (artigos 20 a 22)

(...)

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.

§ 3º Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou.

** § 3º acrescentado pelo Decreto-lei nº 436, de 27 de janeiro de 1969.*

(...)"

A única forma, na minha avaliação, que a autuada teria para não se submeter à tributação da contribuição com referência a estas parcelas, se assim o desejasse, seria a celebração de contratos independentes entre o seu cliente – por parte dos seus serviços – e entre o seu cliente e o vendedor do espaço publicitário, com relação à cessão daquele espaço ao anunciante. Neste caso, estariam separadas as responsabilidades, as prestações de serviços, as receitas de cada empresa, e, conseqüentemente, a tributação da contribuição.

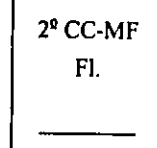
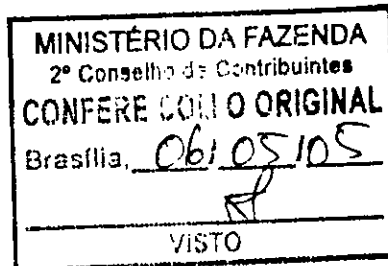
Isto seria uma atitude perfeitamente possível e não vedada pelo ordenamento jurídico.

Os dispositivos legais citados pela recorrente (Lei nº 4.680/65, Decretos 57690/66 e 2262/97, bem como a Instrução Normativa nº 04/97) não amparam, sob o meu ponto de vista, a exclusão das parcelas estudadas.

O que, ao contrário, é vedado pela Legislação em vigor, e foge à competência deste Conselho, é exonerar determinado contribuinte de contribuição devidamente estabelecida em Lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



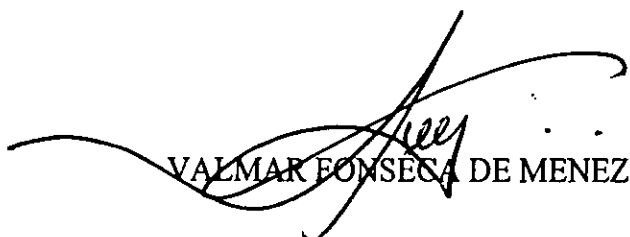
Processo nº : 10880.009280/2001-04
Recurso nº : 120.448
Acórdão nº : 203-08.890

termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem qualquer amparo legal, por interpretações do que seja ou não receita, esquecendo-se de que toda a Legislação Tributária está atrelada à Contabilidade, e aos seus princípios.

Por fim, se há algum desencontro entre as determinações do Código de Ética das Agências de Propaganda e o Código Tributário Nacional, entendo prevalecer o Código Tributário Nacional, que estabelece a vinculação da atividade administrativa do lançamento à Lei.”

Pelo exposto, e nos mesmos termos do voto transcrito, sem nenhuma dúvida, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003


VALMAR FONSECA DE MENEZES