



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

Recorrente : TV CATARATAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 11 / 08 / 05
VISTO *[Assinatura]*

2º CC-MF
FI.

*Atipificado no DO
de 11.10.05*

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
[Assinatura]
VISTO

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Descabido invocar o disposto no art. 62 do Decreto nº 70.235/72 para argüir a nulidade de lançamento destinado a prevenir a decadência de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, porquanto esse dispositivo não alcança a providência formal de constituição do crédito tributário pelo lançamento, mas, sim, sua oposição ao contribuinte em medida de cobrança, no rito de inscrição na Dívida Ativa e conseqüente execução.

NORMAS PROCESSUAIS. DCTF. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Os créditos tributários declarados em DCTF com exigibilidade suspensa por força de medida judicial não importam em confissão de dívida, daí a imprescindibilidade do lançamento de ofício para prevenir a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES FATURADOS EM NOME PRÓPRIO REPASSADOS A TERCEIRO COMO COMISSÃO DE AGÊNCIA. DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E ENTRADAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da Contribuição por ele devida. Distinção necessária entre receita e meras entradas. Se o legislador, constituinte e ordinário, elegeu como base de cálculo da COFINS signo presuntivo de riqueza, importa em desvalia do princípio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados. A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO ELISIVO DA DECADÊNCIA. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

É de ser afastada em relação à parcela da exigência compensada com amparo em provimento judicial.

Recurso provido.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRÁSÍLIA 19/08/04
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TV CATARATAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento parcial para excluir parcela da multa. A Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda votou, com a divergência, pelas conclusões. Designado o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt para redigir o Acórdão. Esteve presente ao julgamento o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Eduardo da Rocha Schmidt
Eduardo da Rocha Schmidt
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 19/01/05
<i>Branca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : TV CATARATAS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração de fls. 45/56, sob a acusação de recolhimento a menor da COFINS, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de abril/95 a maio/96, em virtude da não aceitação das compensações realizadas com créditos do PIS, amparada por sentença de primeira instância em ação cautelar, e a exclusão indevida da base de cálculo da contribuição de valores atinentes à "comissões de agências".

Em sua impugnação a empresa alega, em síntese, que:

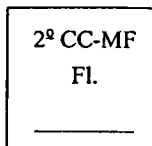
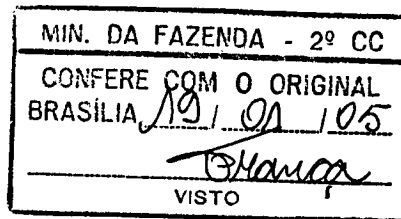
- impetrou Mandado de Segurança, no qual foi deferida liminar sob o fundamento de que as empresas de telecomunicações estão amparadas no artigo 155, parágrafo 3º, da CF (imunidade);
- ao proceder ao lançamento de ofício, rejeitando as compensações efetuadas, a fiscalização agiu em desconformidade com o artigo 62 do Decreto nº 70.235/72 e art. 807 do CPC. Traz decisão do 1º CC, no sentido de ser nulo o auto de infração decorrente de exigência a que a autuada estava desobrigada em virtude de liminar concedida em mandado de segurança (Ac. nº 101.90.040);
- a fiscalização considerou como dedução indevida da base de cálculo aquela realizada com valores pagos sob a rubrica "comissões de agências", entretanto interessa verificar a verdadeira natureza do pagamento e sua destinação, sendo de menor importância em que conta contábil foi registrado o valor, por se tratar de erro formal;
- a relação jurídica em referência, três pessoas distintas aparecem: o cliente anunciante, a agência de publicidade e o veículo de divulgação;
- o Decreto nº 57.690/66, regulamentador da Lei nº 4.680/65, traça normas complementares indispensáveis à boa compreensão da matéria em foco, ao preceituar que "os serviços de propaganda serão prestados pela agência mediante contratação, verbal ou normas-padrão recomendadas pelo I Congresso Brasileiro de Propaganda e que"o veículo de Divulgação fixará, em tabela, a comissão devida aos agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda";
- existem três formas de atuação no que concerne à relação anunciante/agência/veículo de divulgação: 1ª) a agência intermedeia o anúncio (com a elaboração da própria publicidade ou não, hipótese em que o valor desse serviço é pago diretamente para a agência; isto é, a agência fatura ao anunciante o percentual de sua comissão (20%) e o veículo fatura

225 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



ao anunciante o percentual de sua prestação de serviço (80%); 2ª) da mesma forma acima, com a diferença que o anunciante paga o valor total ao veículo de divulgação que se encarrega do repasse obrigatório à agência de publicidade; e 3ª) não há intermediação, pagando-se o valor total e integral ao veículo de comunicação;

- a fiscalização contesta a segunda hipótese, porquanto entende indevida a exclusão da base de cálculo da contribuição do valor das comissões de agências, na medida em que o repasse ocorre posteriormente ao recebimento do valor pelo veículo de comunicação;
- é incompreensível a pretensão de tributar tais valores, visto que os "descontos de agências" e as "comissões de agências", em essência, significam exatamente a mesma coisa, ou seja, são os honorários/comissão que a agência tem o direito de receber pela prestação do serviço que realizou (Decreto nº 57.690/66, arts. 7º e 11, § 2º);
- o legislador ao estabelecer, nos termos do art. 2º da Lei Complementar 70/91, a incidência da contribuição sobre o faturamento, certamente o fez com o intuito de tributar a receita efetiva, e não a meramente formal;
- na hipótese em que o veículo divulgador recebe as comissões das agências, não nasce a obrigação tributária, porquanto representam receita única e exclusiva dessas agências;
- do valor que a impugnante recebe dos anunciantes, a parcela correspondente à prestação de serviços das agências, por expressa disposição legal e contratual lhes são repassadas; ou seja, o valor da comissão corresponde a serviços realizados por terceiros e não pela Impugnante;
- inobstante a contribuição incidir sobre todas as operações que se sucedem em determinada "cadeia de circulação, é requisito indispensável para que possa ser exigida, que ocorra o fato que está no substrato da exigência, ou seja, a" venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (LC nº 70/91, artigo 2º);
- na segunda hipótese, a empresa veiculadora do anúncio realiza uma efetiva prestação de serviços, definida pela doutrina como sendo "a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial)" (Roque Antônio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 4ª ed.);
- estando embutido no valor que recebe, a impugnante o pagamento da prestação de serviços de terceiros, somente para aquele é que nascerá a

11 25 4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>Brança</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

obrigação tributária, inobstante a aparência de "faturamento", somente ocorre naquele que presta materialmente o serviço;

- conforme consignado pela fiscalização, a adoção do regime de exclusão da base de cálculo dos valores relativos às comissões de agências foi feito por tratar-se de um desconto incondicional, o que encontra guarida no art. 2º, parágrafo único, alínea "b";
- conceitua-se desconto incondicional como aquele cujo resultado no ato jurídico independe de evento futuro e incerto, *contrario sensu*, da regra do art. 114 do Código Civil;
- no caso, trata-se de um pagamento obrigatório por parte do veículo de divulgação, sendo indissociável a denominação de incondicional, pois aplicável em todos os casos, sem depender de qualquer evento posterior. Ocorrida a intermediação por parte da agência de publicidade em determinado anúncio, fará sempre jus ao recebimento da comissão, o qual a legislação conceitua como desconto;
- o pagamento das comissões, em se tratando de um desconto incondicional para o veículo de divulgação, identifica-se com exclusão descrita no art. 2º, parágrafo único, alínea "b", da Lei Complementar nº 70/91, razões estas bastantes para justificar o cancelamento do débito;
- incidiu sobre o débito multa de ofício de 100%, entretanto, a multa de mora, aplicável para os casos de pagamento antes do procedimento de ofício, é variável em percentuais de 20% até 40%, reduzido no máximo a 30% pela Lei nº 8.981/95;
- no caso de pagamento efetuado no prazo de impugnação, a multa é reduzida a 50% do seu valor;
- a impugnante não concorda com tal procedimento que se reveste abusivo e ofensivo à cláusula constitucional que garante a todos o livre acesso às instâncias administrativas e judiciais, para fins de discussão das imputações, ao princípio da igualdade e ao da vedação do confisco;
- propugna, então, pela aplicação da multa idêntica àquela aplicada para o pagamento no prazo de impugnação; entretanto, se não acatado o pedido, requer a redução da multa de ofício para 75% (art. 44, inc. I, da Lei 9.430/95), conforme prevê o CTN no art. 106, II, "c" (retroatividade da lei mais benéfica, em se tratando de lançamento não definitivo, na aplicação de penalidade); e
- requer, afinal, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, a improcedência do lançamento, ou, ao menos, a redução da multa aplicada.

11 24/05



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 19/01/05
<i>[Assinatura]</i> VISTO

2º CC-MF Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

A autoridade singular julgou procedente o lançamento, ressalvando a redução da multa de 100% para 75% e as decisões judiciais definitivas a serem prolatadas acerca da compensação com créditos do PIS e da imunidade que favoreceria a recorrente, através da Decisão de nº 0946/97 (fls. 105/112), assim ementada:

**“COFINS
INFRAÇÕES E PENALIDADES
AÇÃO JUDICIAL**

AÇÃO JUDICIAL - *Nenhuma apreciação cabe sobre matéria objeto de Ação Judicial, mantendo-se, portanto, decisão formal administrativa quanto aos lançamentos da COFINS sub judice.*

BASE DE CÁLCULO - *Dentre as deduções sobre a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da COFINS não foram previstas as comissões a serem repassadas às agenciadoras de serviço. Portanto, quando tais valores são faturados junto à receita de serviço, integram o faturamento bruto da empresa emitente da fatura.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Tempestivamente, apresenta recurso (fls. 118/128) onde além de reiterar os argumentos expostos em sua impugnação, aduz em apertada síntese que:

- a decisão singular não levou em consideração as ações judiciais interpostas pela recorrente, em desrespeito ao que determina o artigo 62 do Decreto nº 70.235/72;
- inobservou, também, no que concerne à multa de ofício, o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96: “*Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário, destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições da competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 ...*”.

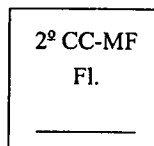
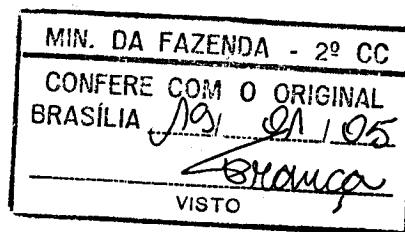
Posteriormente, às fls. 136/144, a recorrente ingressou com pedido de juntada de novos documentos (fls. 146/172), acompanhado de esclarecimentos considerados pertinentes à solução do feito, que foi deferido, nos termos do § 4º, “b”, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, consoante a manifestação de fls. 133/135 da então relatora.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Quanto à preliminar invocada pela Recorrente de nulidade do lançamento por desrespeito ao art. 62 do Decreto nº 70.235/72, em face das ações judiciais interpostas relacionadas com a presente exigência, é de ser rejeitada.

Há muito já está consolidado o entendimento de que o indigitado dispositivo não alcança a providência formal de constituição do crédito tributário pelo lançamento, necessário para prevenir a decadência do crédito tributário enquanto tramita a ação judicial, mas sim sua oposição ao contribuinte em medida de cobrança, no rito de inscrição na Dívida Ativa e conseqüente execução.

Nesse diapasão, é oportuno transcrever excerto do Aresto relatado pelo Ministro Ari Pargendler do STJ (Rec. em MS 6096 – RN – 95.41601-8, julgado em 06.12.95, publicado no DJU em 26.02.96), a saber:

"... O imposto de renda está sujeito ao regime de lançamento por homologação. Nessa condições, a impetrante pode compensar o que recolhem indevidamente a esse título sem autorização judicial, desde que se sujeite a eventual lançamento 'ex officio'".

Na verdade, através deste mandado de segurança, ela quer evitá-lo. Até aí não vai o poder cautelar do juiz. Tudo porque o lançamento fiscal é um procedimento legal obrigatório (CTN, art. 142), subordinado ao contraditório, que não importa dano algum ao contribuinte, o qual pode discutir a exigência nele contida em mais de uma instância administrativa, sem constrangimentos que antes existiram no nosso ordenamento jurídico ('solve et repete', depósito da quantia controvertida, etc.). O conteúdo do lançamento fiscal pode ser ilegal, mas a atividade de fiscalização é legítima e não implica qualquer exigência de pagamento até a constituição definitiva do crédito tributário (CTN, art. 174)". sublinhamos.

Também em preliminar, aduzida nas informações adicionais de fls. 136/144, a Recorrente postula a nulidade do lançamento, argüindo que contempla valores objeto de compensação com créditos do PIS, a que se refere uma das ações judiciais acima mencionadas, já lançados em DCTF, não cabendo, assim, novo lançamento sobre os mesmos fatos, admitindo apenas a constituição do crédito tributário relativo à parcela das comissões de agências, que não compôs os valores lançados pela empresa.

De início, factualmente, verifica-se nos autos que a exigência relativa aos fatos geradores de abril/95 a julho/95, incontroversamente, não está afetada pela aludida compensação, traduzindo efetivamente a diferença entre a base de cálculo apurada pelo Fisco e o que foi pago pela Contribuinte em valor superior ao declarado em DCTF.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10/11/05
<i>R. Moreira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Já, no que diz respeito aos fatos geradores de agosto/95 a dezembro/95 e maio/96, estão consignados nas respectivas DCTFs valores na condição de “sub-judice”, realmente não considerados no lançamento de ofício.

Finalmente, acerca dos fatos geradores de janeiro/96 a abril/96, apesar de a recorrente alegar que os valores efetivamente pagos e aqueles compensados foram lançados em DCTF englobadamente na rubrica “a pagar”, por orientação da própria Receita Federal, nada trouxe aos autos comprovando os valores compensados ali embutidos. De se notar, por outro lado, que os valores lançados de ofício, relativos a esses fatos geradores, são todos inferiores aos valores declarados na condição de “a pagar”.

Quanto a declaração de débitos em DCTF constituir um lançamento, nos termos dos artigos 9º e 11 do Decreto nº 70.235/72, desde já, com a devida vênia, manifesto minha discordância, pelo simples fato de que a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa, além de não vislumbrar a observância do disposto nos mencionados dispositivos da norma processual.

Vale aqui transcrever excerto do voto condutor do Acórdão nº 202-10.001, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, versando sobre essa matéria:

“Os débitos consignados em DCTF constituem dívida confessada, sendo passíveis de inscrição na Dívida Ativa da União, ex vi do artigo 5º, § 2º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13/06/84, a saber:

‘Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - O documento que formalizará o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência do referido crédito.

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido de multa de 20 % (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito da cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Tal entendimento está consolidado na jurisprudência dos Tribunais Superiores, conforme alguns arestos que transcrevo:

‘Em se tratando de autolancamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de processo administrativo para inscrição da dívida e posterior cobrança. (STF, 2ª Turma AgRg nº 144.609-9, Rel. Maurício Correa, DJ 01.09.95).’



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

'Fica dispensado o prévio processo administrativo desde que a inscrição e a cobrança do débito fiscal, sujeito inicialmente ao lançamento por homologação, sejam de acordo com a declaração prestada pelo próprio contribuinte. (STJ, 1ª turma, Resp nº 60.001-SP, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, DJ de 08.05.95 p 12.327)'

Entretanto, em que pese a desnecessidade de lançamento formal em débitos declarados espontaneamente, como acima demonstrado, se a autoridade administrativa o efetuar, não há como considerá-lo nulo. É cediço que o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142) e mesmo na hipótese de lançamento por homologação, em que o lançamento se considera efetivado pelo decurso do prazo de 5 anos do fato gerador, há que se obedecer o pressuposto do pagamento antecipado do tributo. As simples informações prestadas pelo contribuinte na DCTF, confessando a dívida, quando não acompanhadas de pagamento do tributo, não pode ser caracterizada como lançamento. Assim, não há que se falar em duplicidade de lançamento.

A propósito, a própria Fazenda retificou sua posição inicial de cancelamento da exigência de débitos declarados em DCTF quando na NOTA MF/COSIT nº 61 de 27 de janeiro de 1998 estabelece em seu item "c":

'considerando, todavia, que, em vista do tempo transcorrido ou por outros fatores, não seja possível a cobrança mediante a DCTF, os órgão lançadores e julgadores de 1ª instância deverão zelar pela preservação dos interesses da Fazenda Nacional, promovendo, nesse caso, a cobrança pelo meio mais viável (A.I.), até porque este último, embora aqui seja entendido desnecessário, não é porém nulo (art. 59 do PAF).' "

Como verificado na análise da situação fática dos débitos declarados em DCTF, estão presentes nos autos fatores que impedem a cobrança mediante DCTF, considerando a inviabilidade de remessa para a inscrição na Dívida Ativa da União de débitos relativos a fatos geradores declarados na condição "sub-judice" e as apontadas circunstâncias envolvendo os demais fatos geradores, o que afasta a possibilidade de considerar despiciendo o lançamento de ofício em face da existência de título hábil para garantir a imediata inscrição dos débitos impagos.

Quanto ao fato de a recorrente ter parcelado o débito declarado em DCTF relativo a maio/96, também aqui exigido em montante superior, causa estranheza essa ocorrência, já que se deu em data posterior ao lançamento em exame (21.10.98) e sem a sua devida consideração. Nesse passo, o acerto dessa questão fica remetido para o momento da liquidação deste processo, ocasião em que aquele pagamento deverá ser considerado na quitação do débito correspondente a esse fato gerador.

Isto posto, também afasto esta preliminar.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/04/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

No mérito, conforme relatado, a questão substantiva a ser dirimida, que difere daquelas postas perante o Poder Judiciário, diz respeito à legitimidade da inclusão na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS da denominada “comissão de agência”, que, segundo a recorrente – veículo de divulgação, corresponde à parcela da prestação de serviços das agências de propaganda que recebe embutida no valor que fatura aos anunciantes e que, por expressa disposição legal e contratual, deve ser repassada àquelas agências de publicidade, ou seja, o valor da comissão corresponde a serviços realizados por terceiros e não pela Recorrente, daí que somente para aqueles terceiros é que nasceria a obrigação tributária quanto a essa verba.

De fato consta da legislação que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda os seguintes dispositivos, que particularmente contribuem para solução do litígio:

LEI Nº 4.680, DE 18/06/1965 – DOU DE 21/06/1965:

“Art. 11. A comissão, que constitui a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, bem como o desconto devido às Agências de Propaganda, serão fixados pelos veículos de divulgação sobre os preços estabelecidos em tabela. Parágrafo único. Não será concedida nenhuma comissão ou desconto sobre a propaganda encaminhada diretamente aos veículos de divulgação por qualquer pessoa física ou jurídica que não se enquadre na classificação de Agenciador de Propaganda ou Agências de Propaganda, como definidos na presente Lei.”

DECRETO Nº 57.690, DE 01/02/1966 – DOU DE 10/02/1966:

“Art. 11. O Veículo de Divulgação fixará, em Tabela, a comissão devida aos Agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda.

§ 1º (Revogado pelo Decreto nº 2.262, de 26/06/1997 - DOU de 27/06/1997, em vigor em 28/07/1997).

§ 2º (Revogado pelo Decreto nº 2.262, de 26/06/1997 - DOU de 27/06/1997, em vigor em 28/07/1997) (abatimento concedido pelo veículo de divulgação como estímulo à agência de propaganda).

§ 3º (Revogado pelo Decreto nº 2.262, de 26/06/1997 - DOU de 27/06/1997, em vigor em 28/07/1997).

Art. 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por este fixado em Tabela pública aplicável a todos os compradores, em igualdade de condições, incumbindo ao Veículo respeitá-la e fazer com que seja respeitada por seus Representantes.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
B. HANCA
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Em face dessa legislação já se consolidou, inclusive no âmbito da Administração Tributária, o entendimento de que os descontos devidos às Agências de Propaganda, denominado "desconto de agência", não integram a base de cálculo das contribuições COFINS e PIS, mesmo na vigência da Lei nº 9.718/98, como nos dão conta os seguintes fundamentos do PARECER COSIT Nº 198, de 18 de junho de 2001:

"5. Quanto ao 'desconto de agência', está previsto na regulamentação das atividades publicitárias, em especial no art. 11, da Lei no 4.680, de 1965, no art. 11, do Dec. no 57.690, de 1966, e nos itens 2, 3 e 4 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, expedidas, em 16 de dezembro de 1998, pelo Conselho Executivo das Normas-Padrão (CENP).

6. O ponto focal reside em determinar se o valor repassado, sob tal título, pelo veículo de divulgação (no caso a emissora de rádio ou TV) integra ou não a sua receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições em tela.

7. O 'desconto de agência' é a remuneração da agência de publicidade, por imposição legal. Seu valor é fixado em tabela, divulgada pelo veículo, obedecendo a parâmetros predeterminados pelas Normas-Padrão. Aplica-se a tabela vigente à época da efetivação do negócio.

8. Tal remuneração, como bem aduzido na minuta proposta pela Disit da SRRF/4ª RF, é decorrência da relação jurídica estabelecida entre a agência de publicidade e o anunciante, não compondo os serviços prestados pelo veículo de divulgação.

9. Irreparável, portanto, o entendimento exarado no sentido de que o 'desconto de agência' não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, como também não integra a base de cálculo da Cofins."

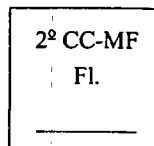
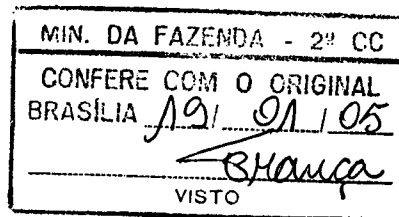
Na determinação da base de cálculo do presente lançamento, foram excluídas as parcelas correspondentes a esses descontos e como tal consignados na contabilidade da Recorrente, conforme se verifica na planilha de fl. 11 e nas fichas-razão de fls. 13/26, restando incluídas as denominadas "comissões de agência", que segundo o Fisco não podem ser consideradas como um desconto incondicional, pois integram o valor faturado ao anunciante e recebido pelo recorrente (veículo de divulgação), sendo, posteriormente, repassadas às agências de propaganda intervenientes na contratação das correspondentes veiculações de propaganda.

Por sua vez, a recorrente contradita afirmando ser incompreensível a pretensão de tributar tais valores, visto que os "descontos de agências" e as "comissões de agências", em essência, significam exatamente a mesma coisa, ou seja, são os honorários/comissão que a agência tem o direito de receber pela prestação do serviço, independentemente da modalidade de percepção dessa retribuição que resulta das três formas de atuação no que concerne à relação anunciante/agência/veículo de divulgação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



Essas três formas de atuação estão assim descritas nas - Normas-Padrão da Atividade Publicitária (revisada em 18/06/2002), emitidas pelo CENP - Conselho Executivo das Normas-Padrão¹:

“2.4 – O Anunciante² é titular do crédito concedido pelo Veículo³ com a finalidade de amparar a aquisição de espaço, tempo ou serviço diretamente ou através de Agência de Publicidade⁴, sendo obrigação do primeiro pagar ao segundo o preço contratado. Havendo a participação de Agência, o faturamento do Veículo será emitido contra o Anunciante aos cuidados da Agência, que efetuará a cobrança, devendo pagar ao Veículo o valor líquido da operação⁵ no prazo estabelecido, deduzido o ‘desconto padrão de agência’⁶, que lhe é concedido a título de ‘Del Credere’;

2.4.2 – Quando, excepcionalmente - mediante prévio e expresse ajuste entre o Anunciante, Agência e Veículo - o pagamento ao Veículo for efetuado diretamente pelo Anunciante, este o fará pelo valor bruto da fatura⁷. Neste caso, o Veículo deverá creditar à Agência o ‘desconto padrão de agência’, deduzido os tributos e encargos sociais que incidirem sobre a operação.

2.4.3 – Quando, excepcionalmente, mediante prévio e expresse ajuste entre o Anunciante, Agência e Veículo o pagamento ao Veículo for efetuado diretamente pelo Anunciante pelo valor líquido, caberá ao Anunciante transferir à Agência o valor do ‘desconto padrão de agência’ já concedido pelo Veículo.”

Por aí se verifica que segundo as regras do mercado publicitário, mesmo que em caráter “excepcional”, é praticada a modalidade de retribuição aos serviços prestados pelas agências de propaganda na forma de "desconto padrão de agência", que a recorrente alega ser a questão aqui em litígio, apenas discrepando o nome que utilizou para essa retribuição: “comissão de agência”.

¹ Em notas de rodapé são reproduzidas as definições estabelecidas nessas normas para as categorias/conceitos que utiliza.

² 1.2 Anunciante ou Cliente: é, nos termos do art. 8º do Dec. nº 57.690/66, empresa, entidade ou indivíduo que utiliza a propaganda.

³ 1.4 Veículo de Comunicação ou, simplesmente, Veículo: é, nos termos do art. 10º do Dec. nº 57.690/66, qualquer meio de divulgação visual, auditiva ou audiovisual.

⁴ 1.3 Agência de Publicidade ou Agência de Propaganda: é nos termos do art. 6º do Dec. nº 57.690/66, empresa criadora/produtora de conteúdos impressos e audiovisuais especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitárias, através de profissionais a seu serviço que estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Comunicação, por ordem e conta de Clientes Anunciantes com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos, serviços e imagem, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.

⁵ 1.12 Valor Líquido: é o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante e os 20% do "desconto padrão de agência".

⁶ 1.10 Desconto Padrão de Agência: é o abatimento concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação à Agência de Publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica entre aquele e o Anunciante.

⁷ 1.11 Valor Bruto: é o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIM. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Os elementos de prova carreados para os autos, apesar de parcos, são consistentes com essa realidade, ou seja, na nota fiscal fatura, apresentada como modelo pela fiscalização (fl. 43), o serviço é faturado pelo valor bruto da veiculação, porém são indicados nos campos próprios o nome da agência interveniente e o valor da “comissão”, correspondendo a 20% do “custo bruto”, que, no caso, coincide com o valor faturado. O mesmo se verifica nas cinco notas fiscais da espécie acostadas pela recorrente na fase recursal, que vieram acompanhadas das correspondentes notas fiscais posteriormente emitidas pelas agências de propaganda ali nomeadas para instrumentalizar o recebimento da “comissão de veiculação” previstas naquelas outras.

Nada obstante, tenho que ao se adotar essa forma de procedimento o veículo de divulgação passa a carecer da condição legal que lhe permitiria desconsiderar da base de cálculo da COFINS o valor que posteriormente repassa às agências de propaganda a título de “comissão de agência”.

Com efeito, o repasse efetuado nessa condição não se compagina com o conceito de “descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente”, que é uma das hipóteses de não inclusão na base de cálculo da COFINS, estabelecidas na alínea “b” do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91⁸.

Segundo a doutrina, a teoria contábil e a prática comercial, o desconto, em geral, é a parcela deduzida de um valor principal ou de um montante, sendo a obrigação cumprida pelo valor líquido resultante. Assim a natureza de qualquer desconto é a transferência gratuita, definitiva e irrecuperável de valor do credor ao devedor. No caso dos descontos comerciais, ou incondicionais, a sua finalidade é o aumento de vendas, “via redução de preço”, de que são bons exemplos as “queimas”, promoções e liquidações do comércio varejista. Nas empresas industriais o desconto comercial é concedido seletivamente, normalmente em virtude do volume de produto adquirido por certo cliente, ou na tentativa de formar ou consolidar clientela.

Num outro giro, são parcelas redutoras do preço de venda dos bens e serviços, que independem de evento posterior à emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, devendo, por conseguinte, constar desses documentos⁹.

Dessa maneira, o resultado da contratação do preço da mídia pelo valor bruto integra o faturamento mensal do veículo de divulgação, assim considerado a receita bruta das

⁸ Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) - do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
b) - das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

⁹ Romeo, Alceo de C. e outros, *Contabilidade Tributária – Doutrina e Direito Contábeis*, Atlas, 1985, p. 67.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>Shanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza, que é a base de cálculo da COFINS, nos termos do já citado art. 2º da Lei Complementar nº 70/91¹⁰.

No que diz respeito à tese de que o valor da comissão corresponde a serviços realizados por terceiros e não da Recorrente, considero-a, *d.m.v.*, desfocada, porquanto é extrema de dúvida que em sendo a "comissão" um percentual do valor contratado da mídia com o anunciante, ou seja, de receita típica ao objeto social dos veículos de divulgação, é impróprio falar em inoccorrência do fato que está no substrato da exigência para pretender afastar essa parcela da base de cálculo da contribuição. Ainda mais que, como bem reconhece a recorrente, a contribuição incide sobre todas as operações que se sucedem em determinada "cadeia de circulação, e, na hipótese, a receita das agências de propaganda advém da receita dos veículos de divulgação, justificando a exigência sobre ambas.

Enfim, a exclusão da base de cálculo da COFINS da retribuição aos serviços prestados pelas agências de propaganda, calculada sobre o preço da mídia dos veículos de divulgação fixado em tabela, é possível quando a operacionalização da relação anunciante/agência/veículo de divulgação se ajusta perfeitamente à hipótese legal prevista para tal, que, como visto, só ocorre quando o faturamento se der pelo valor líquido da operação¹¹, única circunstância em que o "desconto de agência" assume a feição de um "desconto a qualquer título concedido incondicionalmente".

As matérias versando sobre a compensação de débitos da COFINS com eventuais recolhimentos a maior do PIS, bem como a condição de imunidade da Recorrente, frente ao artigo 155 da CF, de que tratam as ações judiciais relacionadas com este processo, não foram examinados pela autoridade singular, por entender que importaram em renúncia à esfera administrativa a opção pela via judicial, com o que não dissentiu a Recorrente, a qual, inclusive, informou que desistiu daquela última.

Todavia protesta contra a imposição da multa de ofício, relativamente à parcela da exigência decorrente da desconsideração da compensação que realizou, sob o amparo de decisão judicial de primeiro grau.

De fato já se consolidou neste Colegiado a jurisprudência, em face do disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, que nessa circunstância descabe o lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, razão pela qual é de se acolher esse pleito.

¹⁰ "Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) - do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) - das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

¹¹ 1.12 Valor Líquido: é o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante e os 20% do "desconto padrão de agência".

Shanca
14



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 10/ 01/ 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a parcela da multa de ofício correspondente aos valores compensados em face da Medida Cautelar Inominada nº 94.0014045-2, distribuída junto à 1ª Vara Federal.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>B. Souza</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR-DESIGNADO

Ouso divergir, em parte, do erudito e bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, que, após esmiuçar os contornos fáticos da questão, concluiu que a parcela exigência relativa às chamadas “comissões de agência” seria devida. Fundamentou-se, o Relator, no fato de que tais “comissões” são faturadas diretamente pela Contribuinte e, somente depois de esta receber os valores correspondentes é que os transfere às agências de publicidade, o que inviabilizaria a equiparação desta operação a de “desconto incondicionado”, impossibilitando a exclusão dos correspondentes valores da base de cálculo da contribuição.

O lançamento foi efetuado sob a égide da Lei Complementar nº 70/91, tendo se amparado, a *contrariu sensu*, no disposto no art. 2º, parágrafo único, “b”:

“Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;*
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos condicionalmente.”*

Penso que a brilhante argumentação do ilustre Conselheiro Relator peca em um pequeno, mas determinante ponto, na medida em que me pareceu conferir interpretação literal aos dispositivos legais invocados, em exagerado apego a aspectos meramente formais e dissociando-se dos princípios constitucionais aplicáveis, notadamente o da capacidade jurídica, que a hermenêutica recomenda sirvam de norte à atividade do exegeta.

Quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às Contribuições, adoto as lições de MARCO AURÉLIO GRECO, que, depois de lembrar que este em sua acepção moderna se vincula “ao pressuposto de fato do tributo”¹², ensina que duas são as hipóteses em que a observância do citado princípio constitucional tributário será obrigatória: i) quando a Constituição Federal eleger como fato gerador da Contribuição um signo presuntivo de riqueza e, portanto, revelador de capacidade contributiva; ou, ii) quando tal escolha, apesar de não reclamada pela Lei Maior, tiver sido realizada pela lei tributária:

“... a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuições se a própria Constituição, para fins de atribuição da

¹² Contribuições (uma figura “sui generis”). Dialética, 2000, São Paulo, p. 194.

125



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>B. Rouca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

competência legislativa, contiver previsão de um fato denotador de capacidade contributiva. Nesta hipótese, a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o de finalidade e o de manifestação de tal capacidade. Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei instituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade.”¹³

“A segunda hipótese de aplicação dos critérios relativos à capacidade contributiva ocorre quando a lei instituidora da contribuição adotar (por escolha própria e sem imperativo constitucional) um fato gerador que seja índice de capacidade contributiva. Aqui, também, ela deve ser considerada.

De fato, quando a lei indicar um fato gerador que denote manifestação de capacidade contributiva, esta deverá ser atendida pois, embora situado num segundo momento da formulação da exigência, seu regime deve atender aos parâmetros de proporcionalidade e racionalidade, em função do próprio critério a assumido pelo legislador para fins de tributação. Se o legislador escolheu determinado fato, não o fez aleatoriamente. E se este fato denota capacidade contributiva é porque esta foi reputada relevante e, portanto, deve ser levada em consideração.”¹⁴

Considerando que tanto o constituinte como o legislador federal elegeram como fato gerador e base de cálculo da COFINS o faturamento, típico signo presuntivo de riqueza, a vista das lições de MARCO AURÉLIO GRECO, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva à espécie.

Com efeito, a Fiscalização, para justificar o lançamento da COFINS sobre os repasses da denominada “comissão de agência” efetuados pela Contribuinte às agências de publicidade, sustenta que a exclusão pretendida somente seria possível quando os valores correspondentes não estiverem incluídos nas notas fiscais emitidas pelo veículo de comunicação contra o anunciante, ou seja, quando os valores correspondentes forem diretamente entregues pelo anunciante à agência de publicidade. O ilustre Conselheiro Relator, por sua vez, reforça tal argumentação afirmando que o desconto em questão, correspondente ao repasse posteriormente efetuado à agência de publicidade, não seria desconto incondicional, inviabilizando a exclusão autorizada pela Lei Complementar nº 70/91, art. 2º, p. único, “b”.

Como se vê, apegando-se tal entendimento, amparado em interpretação a *contrariu sensu* do art. 2º, p. único, “b”, da Lei Complementar nº 70/91, a elemento puramente formal, qual seja o de o valor repassado ter sido “faturado” pela Contribuinte.

Penso, contudo, que tal entendimento, que a primeira vista se apresenta tecnicamente preciso e, de fato, se ampara em interpretação possível das normas aplicáveis, por redundar na tributação de ingressos que não correspondem a faturamento ou mesmo receita, se desviou dos reclamos do princípio da capacidade contributiva.

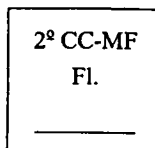
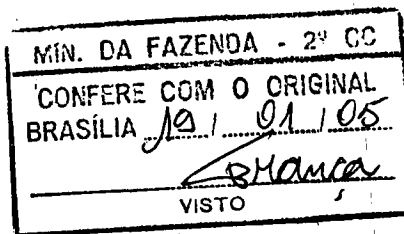
¹³ Ob. cit., p. 196.

¹⁴ Ob. cit., págs. 196 e 197.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



O que, me parece, obriga a exclusão de tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, é o disposto no artigo 15 Decreto nº 57.690/66, que determina que a “comissão de agência”, mesmo quando incluída na fatura emitida pelo veículo de comunicação, juridicamente pertence à agência de publicidade. A inclusão da “comissão de agência” na fatura do veículo de comunicação é formalismo que não desnatura a titularidade da receita, que de direito pertence à agência de publicidade.

A questão reclama se aprofunde o exame do conceito de receita, para o que é bom começo a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁵:

“... receita é um plus jurídico, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo ao patrimônio, dependendo de específico tratamento legal; e que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente, não decorra de mero cumprimento de obrigação para um terceiro e nem represente simples direito à devolução de direito anteriormente existente, capital social ou reserva de capital.”

Confira-se também a doutrina de EDUARDO BOTALLO¹⁶, para quem os contribuintes:

“têm o direito de não considerar como receitas próprias valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. Tal é o caso, v. g., dos montantes a eles repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, ou para pagamento aos efetivos prestadores, por serviço por eles apenas intermediados”.

Ainda a propósito, veja-se o conceito de “receita” na doutrina de RICARDO LOBO TORRES¹⁷:

“Assim sendo, o conceito de receita, embora fundamentalmente baseado no de ingresso, dele se estrema, pois o ingresso corresponde também à entrada de dinheiro que será ulteriormente restituído, como ocorre nos empréstimos e nos depósitos. Por isso mesmo Aliomar Baleeiro definiu: ‘receita pública é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’”

Para GERALDO ATALIBA¹⁸:

¹⁵ *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. Malheiros, 4ª ed., 2003, p. 175.

¹⁶ *Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e COFINS*. Repertório IOB de Jurisprudência 23/667

¹⁷ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar, 9ª ed., p. 165.

¹⁸ *ISS – Base Imponible, Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, RT, 1º Vol., 1978, pp. 81 a 91.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>B. Manca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda a entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer a entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.”

A pretensão fazendária objetiva a tributação de valores que não representam ingresso patrimonial para a Contribuinte, fuge do conceito mesmo de receita – mais amplo que o de faturamento –, vulnerando o princípio da capacidade contributiva. O entendimento fazendário confunde, equivocadamente, receita com entrada, o que não é juridicamente possível, como assentou o Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas ‘intermediações’.

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada par fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco.

3. Recurso especial provido.”

(RE 411580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 16.12.2002, p. 253)

Veja-se o seguinte excerto do voto vencedor proferido pelo Ministro LUIZ

FUX:

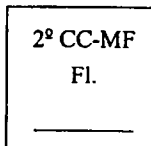
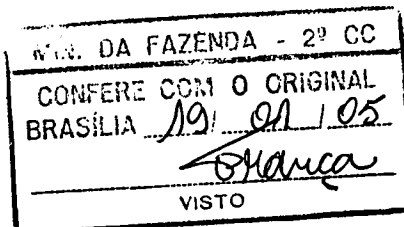
“As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

11 25 19



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva."

Como ensina CARLOS MAXIMILIANO, o "direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma em seu lugar próprio", exurgindo daí a impossibilidade de se extrair o sentido de uma norma sem a perspectiva do todo, sem uma visão estrutural do sistema, notadamente das orientações da Constituição Federal.

O singelo fato de as comissões em questão estarem inclusas nas faturas emitidas pela Contribuinte se me afigura razão insuficiente para incluir tais valores na base de cálculo da COFINS por ela devida, pois apesar de a interpretação literal e a contrariu sensu do art. 2º, p. único, "b", da Lei Complementar nº 70/91 autorizar as conclusões alcançadas pela Fiscalização e pelo ilustre Relator, importa na tributação de valores que não se enquadram no "pressuposto de fato do tributo", qual seja o faturamento da Contribuinte, em desprestígio do basilar princípio da capacidade contributiva, na medida em que legitima a tributação de valores que de fato não se constituem em faturamento da Contribuinte, mas que de direito pertencem a terceiros, as agências de publicidade, tudo conforme as normas legais e regulamentares aplicáveis e a praxe do mercado.

Havendo várias interpretações possíveis, a boa hermenêutica recomenda seja prestigiada aquela que melhor se conformar com a Constituição, no caso aos reclamos do princípio da capacidade contributiva, do qual me parece que a decisão recorrida e o ilustre Relator se distanciaram. É o "princípio da interpretação conforme a constituição", bem explicado na lição de LUÍS ROBERTO BARROSO:

"A vista das dimensões diversas que sua formulação comporta, é possível e conveniente decompor didaticamente o processo de interpretação conforme a Constituição nos elementos seguintes:

- 1) Trata-se de uma escolha da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*
- 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*
- 3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição."¹⁹*

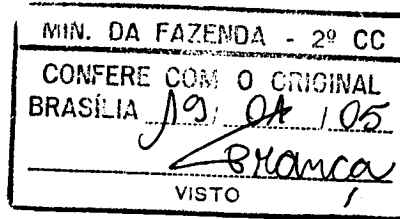
Questão idêntica foi enfrentada pela Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, ao ensejo do julgamento do Recurso Voluntário nº 113.145, Relator o Conselheiro JORGE FREIRE, tendo o colegiado entendido que os repasses efetuados pelo

¹⁹ *Interpretação e Aplicação da Constituição*, Saraiva, 3ª ed., 1999, p. 181.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979



2º CC-MF
Fl.

veículo de comunicação às agências de publicidade a título de comissão não integram a base de cálculo da COFINS por eles devida:

“COFINS – BASE DE CÁLCULO – Se o veículo de comunicação não recebe diretamente do anunciante o valor da comissão da agência de publicidade pela veiculação de anúncio de propaganda (‘descontos’), dessa forma não o escriturando em conta de receita, tal valor não é base imponible da COFINS, restando ao Fisco, por todos os meios lícitos, invertendo o ônus da prova, demonstrar que tal valor é receita da empresa. Por outro lado, se o valor referente à comissão da agência é pago pelo anunciante ao agente veiculador do anúncio para que este a repasse á agência publicitária, sendo tal valor escriturado em conta redutora de receita, também tal valor não integra a base de cálculo da COFINS. De igual sorte, resta ao Fisco, sendo seu o ônus, provar que tais valores não foram repassados ou que referem-se a custos operacionais. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.”

(Acórdão nº 201-73944)

Do voto do ilustre Conselheiro Relator JORGE FREIRE, colhe-se o seguinte:

“Dúvida não há de que quando a legislação menciona que a base de cálculo da COFINS é o faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, está se referindo às atividades comerciais próprias do sujeito passivo da relação jurídico tributária e não a de terceiros.”

“Assim, nem toda receita que circula pelo caixa da empresa necessariamente será base imponible da COFINS. E nesse sentido esta Câmara já decidiu quando julgou o Recurso nº 109.019, relatado pelo ilustre Dr. Sergio Gomes Velloso, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas à empresa responsável pela administração da obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva.”

“Da mesma forma ocorre em relação às chamadas comissões. Embora os valores referentes a tais comissões adentrem no caixa da autuada, e isso é inconteste, os mesmos são escriturados em contas redutoras de vendas (comissões a pagar), as quais compensam os montantes lançados em receita. Demais disso, conforme constata-se às fls. 138/177, uma vez repassados tais valores às agências de publicidade, estas emitem nota fiscal de prestação de serviços.”

Note-se, por oportuno, que a Contribuinte, no caso, como se verifica às folhas 15, 16, 23 e 24, adotou o mesmo procedimento que levou o Conselheiro JORGE FREIRE, no precedente acima, a excluir as comissões em questão da base de cálculo da COFINS,

Jorge Freire 21



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/01/05
<i>Sandra</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

contabilizando em conta redutora de receita os repasses de comissão efetuados às agências de publicidade.

O entendimento em linhas gerais ora adotado nada tem de inovador, já tendo sido acolhido pelos Conselhos de Contribuintes em outras oportunidades, como se vê das ementas abaixo:

“COFINS - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS - CONTRATO DE CONCESSÃO - NÃO INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO SOBRE FATURAMENTO DE TERCEIROS - Faturamento de terceiro não pode compor a base de cálculo da COFINS. Ademais, em tendo como base impositiva da COFINS o que não se constituir em faturamento próprio, ou seja, valores que não correspondam à receita auferida pelo próprio contribuinte, estamos efetivamente, diante de um confisco. Apenas podem ser lançados créditos tributários referentes ao não recolhimento da COFINS incidente somente sobre o faturamento da contribuinte (concessionária de veículos), excluído o faturamento de terceiros, tudo nos termos da fundamentação. Recurso de ofício negado.”

(Acórdão 201-75328, Rel. Cons. Gilberto Cassulli)

“OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO.

Comprovado que as receitas tidas pela fiscalização como omitidas referem-se a vendas de mercadorias de terceiros, recebidas em consignação, sobre as quais a empresa auferiu apenas receita de prestação de serviços (comissão sobre vendas), cancela-se a exigência correspondente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - As conclusões relativas ao IRPJ a respeito de omissão de receitas aplicam-se aos lançamentos do PIS, Finsocial, Cofins, IRRF e Contribuição Social, eis que afetam da mesma forma as exações.

MULTA – REDUÇÃO DE OFÍCIO - Aplica-se a fato pretérito não definitivamente julgado a legislação tributária que comine penalidade menos gravosa que a prevista na lei em vigor ao tempo da infração. Recurso voluntário provido em parte.”

(Acórdão 101-93011, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni).

Releva notar, outrossim, que a Secretaria da Receita Federal, mesmo não havendo previsão expressa na legislação nesse sentido, já baixou atos normativos reconhecendo a possibilidade de segregação das receitas das meras entradas, para fins de incidência do PIS e da COFINS. Tal procedimento somente encontra justificativa na não-incidência destas contribuições sobre as receitas que pertencem, desde sempre, a terceiros, que em verdade correspondem a meras entradas de caixa sobre as quais não há disponibilidade para quem não é

25 22



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10/01/05
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

seu titular, pois, caso contrário, estas normas seriam absolutamente ilegais, o que evidencia o caráter puramente interpretativo destes atos normativos.

Veja-se o Ato Declaratório SRF nº 7/2000:

"ATO DECLARATÓRIO Nº 7, DE 14/02/2000 (DOU de 16.02.2000).

Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às receitas das pessoas jurídicas subordinadas a Fundo de Compensação Tarifária aprovado pelo Poder Público.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições declara que:

I – os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinados ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassadas a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissória, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal.

II – os valores, auferidos a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser considerados na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."

Ainda a propósito, confira-se o art. 34 da IN SRF nº 242/2002:

"Art. 34. As empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor recebido que deva ser repassado a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório."

Veja-se, também, os §§ 4º, 5º e 6º do art. 10 do Decreto nº 4.524/2002:

"Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

M 25



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10/04/05
<i>Silveira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

(...)

§ 4º. *A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.*

§ 5º *Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.*

§ 6º *O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 4º e 5º, é o preço ajustado entre as partes."*

Na verdade, a autuação contraria o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT, exarado no PARECER COSIT Nº 198, de 18 de junho de 2001, onde se lê:

"5. Quanto ao 'desconto de agência', está previsto na regulamentação das atividades publicitárias, em especial no art. 11, da Lei no 4.680, de 1965, no art. 11, do Dec. no 57.690, de 1966, e nos itens 2, 3 e 4 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, expedidas, em 16 de dezembro de 1998, pelo Conselho Executivo das Normas-Padrão (CENP).

6. O ponto focal reside em determinar se o valor repassado, sob tal título, pelo veículo de divulgação (no caso a emissora de rádio ou TV) integra ou não a sua receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições em tela.

7. O 'desconto de agência' é a remuneração da agência de publicidade, por imposição legal. Seu valor é fixado em tabela, divulgada pelo veículo, obedecendo a parâmetros predeterminados pelas Normas-Padrão. Aplica-se a tabela vigente à época da efetivação do negócio.

8. Tal remuneração, como bem aduzido na minuta proposta pela Disit da SRRF/4ª RF, é decorrência da relação jurídica estabelecida entre a agência de publicidade e o anunciante, não compondo os serviços prestados pelo veículo de divulgação.

9. Irreparável, portanto, o entendimento exarado no sentido de que o 'desconto de agência' não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, como também não integra a base de cálculo da Cofins."

M 25



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10945.009549/96-32
Recurso nº : 105.110
Acórdão nº : 202-14.979

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/10/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Por todo o exposto, dirijo do ilustre Conselheiro Relator para dar provimento ao recurso voluntário também para cancelar o lançamento da COFINS sobre os valores correspondentes aos repasses de comissão efetuados pela Contribuinte às agências de publicidade.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

[Assinatura]

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

[Assinatura]