



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.733009/2011-35
ACÓRDÃO	1002-004.077 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZEPPELIN PRODUÇÕES DE CINEMA E TELEVISÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Regularidade do Mandado de Procedimento Fiscal e da capitulação legal dos autos de infração. Inexistência de violação a princípios administrativos ou de prejuízo à defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2006

PRODUÇÃO DE FILMES PUBLICITÁRIOS. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CUSTOS. RECEITA PRÓPRIA.

Valores recebidos sob a denominação “Liquidação Antecipada de Custos de Produção”, quando decorrentes de contratos de preço global para execução de filmes publicitários, configuram receita própria da produtora, e não reembolso de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 1520-1546) interposto por Zeppelin Produções de Cinema e Televisão Ltda. contra a decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (Acórdão nº 14-87.860, sessão de 31/08/2018 – e-fls. 1493-1509), que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao 4º trimestre de 2006, formalizados em autos de infração distintos.

Segundo o Relatório Fiscal (e-fls. 1383–1398), a ação fiscal constatou que a contribuinte, atuante no ramo de produção de filmes publicitários, teria omitido receitas ao registrar e emitir notas fiscais sob o título de “Liquidação Antecipada de Custos de Produção”, que não foram contabilizadas nem declaradas como receita, o qual foi resumida da seguinte forma na capa do relatório fiscal:

Sumário: No presente Relatório fica demonstrado que a empresa Zeppelin, optante pelo lucro presumido, deixou de oferecer à tributação parte significativa dos valores contratualmente percebidos para produção de vídeos de propaganda. A exclusão indevida da receita bruta foi realizada mediante a emissão de duas séries de notas fiscais: uma de Prestação de Serviços, somando R\$ 3.104.837,36 no 4º trimestre/2006, e outra de Liquidação Antecipada de Custo, somando R\$ 4.992.795,58 no 4º trimestre/2006, sendo que os valores desta última série de notas não transitaram pelo resultado e, portanto, não fizeram parte da receita bruta que serviu de base para apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A fiscalização apurou que:

- as notas denominadas “Liquidação Antecipada de Custos” foram emitidas para agências de publicidade e clientes diretos (como Fiat, Azaléia, Pepsi, Ambev etc.);
- tais valores representavam remuneração total pelos serviços de produção de filmes publicitários, e não simples reembolso de despesas;
- não houve comprovação documental de que se tratassem de valores de terceiros, tampouco segregação de custos no livro razão;
- a empresa não apresentou contratos ou planilhas detalhadas de repasse que demonstrassem a natureza de reembolso;

- as “Liquidações Antecipadas” foram tratadas pela fiscalização como receitas próprias não declaradas, sujeitas à tributação integral do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido (32%), e à incidência de PIS (0,65%) e COFINS (3%).

Com base nesses elementos, foi lavrado auto de infração com exigência de tributos e multa de ofício de 75%, totalizando R\$ 1.350.647,94.

A DRJ (e-fls. 1493-1509) manteve o lançamento em todos os seus termos, julgando improcedente a impugnação apresentada. Em suas razões de decidir, consignou que as “Liquidações Antecipadas de Custos” representaram receita própria da produtora, e não simples reembolso de terceiros. Houve o entendimento de que a empresa não comprovou documentalmente o repasse dos valores a fornecedores ou a clientes e que a natureza da atividade da Zeppelin é de produção de filmes publicitários sob *contrato global*, o que atrai a tributação sobre a receita total. Em relação às formalidades, concluiu que a fiscalização observou o devido processo legal e a motivação exigida pelo art. 142 do CTN; e que não houve nulidade no procedimento, mesmo com a prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal.

No recurso voluntário (e-fls. 1520-1546), a contribuinte renova suas alegações de nulidade e mérito, sustentando em síntese:

(i) nulidade do lançamento:

- inobservância dos princípios que regem a administração pública (legalidade, moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência)
- MPF vencido: inobservância do art. 7º, § 2º do Decreto nº 70235/72 e art. 11 e 12 da Portaria RFB nº 11.371/2007
- O Auto de Infração da COFINS não conteria correta capitulação legal.

(ii) no mérito:

- Improcedência total do lançamento: (a) os valores das “Liquidações Antecipadas de Custos” seriam reembolsos de despesas de terceiros, sem natureza de receita; (b) a empresa atuaria como produtora executiva, intermediando pagamentos a fornecedores, e não auferindo receitas próprias; (c) as despesas corresponderiam a custos repassados integralmente aos contratantes, de modo que não haveria acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN); (d) sustenta que as operações devem ser analisadas à luz da Lei nº 4.680/1965 e do Decreto nº 57.690/1966, que disciplinam os serviços de publicidade e propaganda, e cita precedente do antigo 1º Conselho de Contribuintes (“Nossa Casa Assessoria em Marketing”) para defender a exclusão dos reembolsos da base tributável.
- Subsidiariamente, afirma que é improcedente o lançamento de PIS/Cofins de dezembro de 2006, pois os valores referentes às notas de liquidação antecipada de custos não são faturamento passível da incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, nos termos das LC nº 7/70 e 70/91.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

Em relação à tempestividade, consigo que o recurso é tempestivo. A intimação do Acórdão recorrido se deu em 26 e 27/11/2018 (e-fls. 289-290, 291-292, 293-294) e o Recurso Voluntário foi protocolado em 07/12/2018 (e-fls. 295 e 744). Logo, está devidamente cumprida a exigência do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual conheço do Recurso Voluntário.

II – Preliminares

II.a – Da alegada inobservância dos princípios da administração pública

A contribuinte sustenta que o lançamento estaria eivado de nulidade por violar princípios que regem a atuação administrativa — notadamente os da legalidade, moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência.

A alegação, contudo, é genérica e destituída de fundamento concreto.

O lançamento tributário é ato vinculado e declaratório, cuja validade se restringe à verificação de conformidade com os elementos previstos no art. 142 do CTN: ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido, identificação do sujeito passivo e proposição da penalidade cabível. Cumpridos esses requisitos, não cabe falar em violação aos princípios da legalidade ou moralidade, pois a autoridade fiscal não dispõe de discricionariedade para deixar de constituir o crédito tributário quando presentes os pressupostos legais.

A legalidade foi rigorosamente observada:

- o procedimento fiscal foi instaurado mediante Mandado de Procedimento Fiscal regularmente expedido;
- a contribuinte foi formalmente cientificada;
- houve lavratura de Relatório Fiscal minucioso, descrevendo os fatos e fundamentos jurídicos;
- e o lançamento foi efetivado com base em documentos da própria empresa (notas fiscais e livros contábeis).

Quanto à razoabilidade e proporcionalidade, cumpre registrar que a atuação fiscal limitou-se à recomposição da base tributável omitida, aplicando as alíquotas e multas estritamente previstas em lei. Não há, portanto, excesso de poder nem descompasso entre o fato e a sanção. O simples descontentamento do sujeito passivo com o resultado da atuação não caracteriza violação a princípios administrativos.

Por fim, o princípio da eficiência não se confunde com a obrigação de decidir conforme o interesse do contribuinte. Ele impõe à Administração o dever de atuar de modo diligente e motivado, o que se verifica amplamente no caso concreto: o Relatório Fiscal e o Termo de Encerramento descrevem os fatos, os documentos examinados, as irregularidades detectadas e os dispositivos infringidos, permitindo o exercício pleno do contraditório.

Dessa forma, não há qualquer demonstração de ilegalidade, desvio de finalidade ou vício de forma. O procedimento atendeu integralmente ao devido processo legal, razão pela qual rejeito a alegação de violação aos princípios da administração pública.

II.b – Da alegação de “MPF vencido” – suposta inobservância do art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 11 e 12 da Portaria RFB nº 11.371/2007

A recorrente afirma que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) teria expirado antes da conclusão da fiscalização, e que as prorrogações não observaram as normas vigentes, o que tornaria nulos todos os atos posteriores.

Não procede.

O art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/72 estabelece que o prazo para conclusão do procedimento fiscal pode ser prorrogado mediante ato formal e motivado da autoridade competente, hipótese que se verificou nos autos. O Relatório Fiscal e o Acórdão da DRJ registram que as prorrogações foram regularmente lançadas no sistema e acompanhadas de justificativa, notadamente a complexidade dos trabalhos e a necessidade de apuração de tributos reflexos. A Portaria RFB nº 11.371/2007, em seu art. 12, disciplina que o Auditor-Fiscal pode prorrogar o MPF tantas as vezes quanto forem necessárias.

A leitura desses dispositivos, em conjunto com o a Súmula CARF nº 171, demonstram que qualquer irregularidade com o MPF não tem o condão de anular o lançamento fiscal realizado:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Ademais, o vício alegado — ainda que existisse — seria meramente procedimental, e não implicaria nulidade do lançamento, pois não houve prejuízo ao exercício da ampla defesa. A recorrente foi regularmente intimada, apresentou documentos durante a ação fiscal e teve amplo acesso aos autos, o que evidencia o respeito ao contraditório. O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 é claro: apenas os atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição de defesa ensejam nulidade. As prorrogações, por sua natureza, não se enquadram nessas hipóteses, constituindo atos de administração interna.

Assim, ausente demonstração de irregularidade formal ou de prejuízo concreto, não há nulidade a reconhecer.

II.c – Da alegação de nulidade do Auto de Infração da COFINS – suposta ausência de capitulação legal

A contribuinte argumenta que o Auto de Infração referente à COFINS não teria indicado de forma adequada o dispositivo legal infringido, o que violaria o art. 10, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Também não procede.

A leitura do Auto de Infração revela que ele contém:

- descrição pormenorizada dos fatos apurados (valores omitidos e origem das notas fiscais);
- cálculo detalhado do crédito tributário;
- e indicação expressa dos dispositivos legais aplicáveis, notadamente o art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que define a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS como a totalidade das receitas auferidas.

Senão vejamos como constou no Auto de Infração (e-fls. 1372):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

folha de continuação do AUTO DE INFRAÇÃO

Sujeito Passivo

CNPJ

94.100.302/0001-85

Razão Social

ZEPPELIN PRODUÇÕES DE CINEMA E TELEVISÃO LTDA

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)**Contribuição para Financiamento da Seguridade Social**

Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

001 - COFINS**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

Receita da prestação de serviços escriturada e não declarada, apurada conforme relatório em anexo.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/2006	R\$ 1.491.399,16	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 1 da Lei Complementar nº 70/91;

Art. 2º e 3º da Lei nº 7.718/98, c/c art. 2º da MP 2158-35/2001 e art. 41 da Lei nº 11.196/05;

Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02;

Art. 13 da Lei nº 10.925/2004.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

E no Relatório Fiscal (e-fls. 1396):**4.1.2 - Do PIS e COFINS**

Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, o art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim dispõe:

Art. 2º 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.

Por fim, o art. 13 da Lei nº 10.925/2004, expressamente determina:

Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas. (grifei)

Ou seja, no caso do PIS/COFINS a exclusão da base de cálculo só é admitida para as agências de publicidade e está restrita aos valores repassados a veículos de comunicação, não havendo previsão legal para extensão a outros contribuintes ou valores.

Assim, da mesma forma que para o IRPJ e a CSLL, as receitas auferidas pela produtora como Liquidação Antecipada de Custos de Produção são parte do faturamento da empresa e também integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O requisito de capitulação legal tem por finalidade permitir ao sujeito passivo identificar a norma infringida e exercer sua defesa — o que foi plenamente possível. A recorrente apresentou impugnação e recurso sobre o mérito da incidência das contribuições, o que evidencia que compreendeu perfeitamente o fundamento jurídico da autuação.

Ademais, eventuais falhas formais de redação, sem prejuízo à defesa, são tratadas pelo art. 60 do Decreto nº 70.235/72 como meras irregularidades sanáveis, que não geram nulidade do lançamento. O Auto de Infração da COFINS, assim, atende a todos os requisitos legais de validade: foi lavrado por autoridade competente, descreveu o fato gerador, determinou a base de cálculo e indicou o dispositivo infringido.

Não há nulidade a ser declarada, portanto.

III – Mérito

III.a – Da alegação de improcedência total do lançamento

Conforme descrito no Auto de Infração e reiterado no Relatório Fiscal (fls. 1383–1398), a infração apurada refere-se à receita escriturada, porém não declarada. A autoridade fiscal constatou que a contribuinte emitiu notas fiscais denominadas “Liquidação Antecipada de Custos de Produção”, registradas em contas de passivo (“Produções em Andamento – Adto e Custeio”) e não incluídas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em síntese, o lançamento teve por objeto a tributação dessas receitas, apuradas a partir de documentos fiscais e contábeis da própria contribuinte.

No recurso voluntário (fls. 1520 e ss), a recorrente apresenta as seguintes teses de mérito:

- i. Que os valores faturados como “Liquidação Antecipada de Custos” **não constituem receitas próprias**, mas reembolsos de despesas realizadas em nome de terceiros (agências de publicidade e anunciantes), razão pela qual não estariam sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL;
- ii. Subsidiariamente, que, caso se entenda pela incidência dos tributos sobre tais valores, deveriam ser **dedutíveis as despesas** correspondentes, a título de custos necessários à execução das obras audiovisuais, nos termos da legislação do imposto de renda.

Assim, o debate jurídico trazido no recurso envolve duas qualificações possíveis:

- de um lado, a **não incidência** do IRPJ/CSLL por inexistência de receita própria;
- de outro, a **dedutibilidade** de despesas, caso se reconheça a tributação das receitas.

Para melhor compreensão do que foi apurado pela Fiscalização, reproduzo abaixo trecho do Relatório Fiscal que explica a atividade da recorrente e o que está refletido em sua contabilidade (e-fls. 1387-1388):

Pela contabilidade, verifica-se que a Zeppelin trabalha para muitos clientes, firmando com estes contratos padrão (fls. 56 a 85 e fls. 1223 a 1230). Os contratos são denominados “Instrumento Particular de Contrato de Produção de Obras Audiovisuais Publicitárias” e neles consta no Quadro 1 como “Contratante (Agência)” uma agência de Publicidade, em geral com sede em São Paulo – SP, no Quadro 2 como Cliente (Anunciante) uma diversidade de empresas que inclui a Fiat Automóveis, Calçados Azaléia, Pepsi Cola, Ambev, e no Quadro 3 como Contratada (Produtora) a Zeppelin Produções de Cinema e Televisão. O Quadro 4 especifica o serviço e qualificação da obra publicitária, no Quadro 5 consta o valor do contrato e a forma de pagamento e o Quadro 6, onde deveriam constar as observações específicas para cada contrato, está em branco naqueles entregues à Fiscalização.

Ou seja, em cada contrato há uma Agência, que realiza a contratação/intermediação e um Anunciante/cliente pagador dos serviços, sendo a Zeppelin a Produtora, contratada para execução do trabalho, na maioria dos casos uma obra publicitária.

A fiscalizada efetua contratos de prestação de serviço a preço fechado, conforme descrito na cláusula I (fl. 59), constando do Quadro 5 um valor global, sem qualquer separação ou menção a reembolso de despesas. O contribuinte informou a esta Fiscalização que, embora mencionados no contrato, o anexo 3 – Carta Orçamento não é sempre formalizado, existindo tão somente o anexo 1 – Pedido Padrão de Orçamento, enviado pela contratante à contratada e o anexo 2 – Argumento/Roteiro.

Nos “Memorandos de Aprovação e Faturamento” anexados a cada Job consta o valor global, com um anotação posterior, feita à mão, discriminando apenas uma parte do valor como prestação de serviço.

(...)

Embora o contrato padrão das agências de publicidade preveja a possibilidade de cobrança de honorários pelas contratações feitas em nome da Agência ou Cliente, desde que tais serviços sejam especificados na “Carta Orçamento”, esclareceu a Zeppelin que as agências contratantes não aceitam essa forma de operação, não pagando honorários às produtoras, mas tão somente um valor global. Constatou a Fiscalização que em nenhum contrato existem valores/serviços especificados como “intermediação” nem as contratações feitas pela Zeppelin foram efetuadas por “conta e ordem” da Agência ou Cliente.

(...)

Na maioria dos contratos, até mesmo direitos autorais de terceiros estão abrangidos contratualmente como de responsabilidade da contratada e incluídos no preço global dos serviços.

Entretanto, a contratada Zeppelin denomina contabilmente parte dos valores

DRF - Porto Alegre / Serviço de Fiscalização consultado no endereço: <https://cav.receita.fazenda.gov.br/AERFB/materiais.asp>
de localização EP26.1125.09446.GUT5. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
ficada administrativamente

TO ALEGRE DRF

Fl. 1389

**Ministério da Fazenda****Receita Federal**

Contribuinte: Zeppelin Produções de Cinema e Televisão Ltda.

CNPJ.94.100.302/0001-85

cobrados para prestação dos seus serviços como “Faturamento de Prestação de Serviços” e uma outra parte como “Faturamento para Liquidação Antecipada de Custos de Produção”, emitindo duas notas fiscais de serviço de valores iguais ou equivalentes. Esta segunda nota fiscal, no valor de 50% ou mais do valor contratual, não é contabilizada como receita para efeitos de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Registra esta segunda NF em contas do passivo denominadas ADTO E CUSTEIO, criando uma subconta para cada JOB. Em cada JOB, existem ainda subcontas denominadas: CUSTO REALIZADO, ADTO CUSTEIO e ADTO TERCEIROS, precedidas do número do JOB.

O contribuinte recebe, nos prazos contratuais, o valor integral dos dois tipos de notas fiscais emitidas e denomina uma delas como “Liquidação Antecipada de Custos”. Registra nas contas do passivo denominadas ADTOS e CUSTEIO, subcontas CUSTO REALIZADO as despesas supostamente incorridas nesse job.

A tese de “não incidência” parte da premissa de que os valores faturados não representariam receita própria, mas valores de terceiros recebidos em caráter transitório, sujeitos a posterior repasse. Todavia, a fiscalização demonstrou que:

- as notas fiscais foram emitidas em nome da própria Zeppelin, e não em nome dos contratantes;
- os contratos firmados com agências e anunciantes (Instrumentos Particulares de Produção de Obras Audiovisuais Publicitárias) previam preço global para a entrega do filme publicitário, sem cláusula de reembolso ou de prestação de contas;
- as despesas alegadas como reembolsáveis (transporte, hospedagem, alimentação, locação de equipamentos) foram contratadas e pagas pela própria empresa, com notas fiscais em seu nome;
- e não houve comprovação contábil de repasse integral dos valores a terceiros, tampouco lançamento em contas transitórias.

Vejamos mais um trecho do relatório fiscal (e-fls. 1389):

O material entregue pelo contribuinte como comprovação das notas de recuperação de custos foi analisado pela Fiscalização, permitindo verificar terem sido os recibos, notas e cupons fiscais anexados a cada job:

- a) emitidos em datas posteriores ao faturamento das notas de liquidação antecipada de custos;
- b) emitidos em nome da Zeppelin ou de terceiros e não do cliente ou agência;
- c) correspondentes a variados tipos de despesas, nenhum referente a repasse/pagamentos a veículos de comunicação, identificando-se, além dos esperados pagamentos de serviços técnicos: despesas com cópias, papelaria, lavanderia, lanches, celular, táxi, agências de viagens, escritório de advocacia, restaurantes, super mercado, padaria, confeitaria, fruteiras, lojas de móveis e roupas (Zara, C&A, Renner), locação de veículos e materiais, diárias de hotéis, segurança e motoristas, estacionamento de veículos, combustível, etc., algumas delas constando dos demonstrativos como “rateio”.

Os custos/despesas incorridos são pagos pela própria Zeppelin e tampouco estão sujeitos a aprovação da Agência/Cliente, posto que o serviço é prestado a “preço fechado”.

Logo, a **ausência de prova** do repasse afasta a alegação de que os valores não integrariam o resultado da empresa. Importante consignar que constam no processo da fl. 2 a 1357 os documentos que foram apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal. Porém, tanto na sua Impugnação, quanto no seu Recurso Voluntário, os elementos de prova constante nos autos não são usados na tese de defesa da contribuinte. A forma escolhida de defesa é objetiva, focada na tese, porém, na visão desta Conselheira, o que mais importava no presente caso é a prova de que o caso em concreto se encaixa na hipótese fática.

Dado a esse contexto de não utilização dos elementos probatórios nos autos, não há como deixar de inferir o fato de que a emissão das notas pela recorrente e o correspondente direito creditício perante o contratante configuram *disponibilidade jurídica de renda*, caracterizando o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social. Logo, entendo que os valores contidos nas notas fiscais denominadas “Liquidação Antecipada de Custos de Produção” são sim objeto de incidência do IRPJ e da CSLL por constituírem receita da recorrente.

De modo subsidiário, importa analisar as razões da recorrente sob o prisma da dedutibilidade das despesas de produção correspondentes às receitas lançadas.

Segundo sua tese, a legislação específica autorizaria a dedutibilidade das despesas. Reproduzo abaixo os arts. 53 e 54 da Lei 7.450/85, art. 54 da Lei nº 4.506/64 reproduzido também no art. 366 do RIR/99:

Lei 7.450/85

Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

(Vide Lei nº 9.064 de 1995) (Vide Medida Provisória nº 1.303, de 2025) Produção de efeitos Vigência encerrada

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

Art 54 - As despesas de propaganda **são dedutíveis nas condições estabelecidas pela Lei nº 4.506**, de 30 de novembro de 1964, segundo o regime de competência.

Lei nº 4.506/64

Art. 54. Somente serão admitidas como despesas de propaganda, **desde que diretamente relacionadas com a atividade** explorada pela empresa:

I - Os rendimentos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - As importâncias pagas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - As importâncias pagas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas, ou programas;

IV - As despesas pagas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda, desde que sejam registradas como contribuintes do imposto de renda e mantenham escrituração regular;

V - O valor das amostras, tributáveis ou não pelo Imposto de Consumo, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos, e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

a) que a distribuição das amostras seja contabilizada nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;

b) que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

c) que o valor das amostras distribuídas em cada ano não ultrapasse os limites estabelecidos pela Divisão do Imposto de Renda, até o máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta obtida na venda dos produtos, tendo em vista a natureza do negócio.

Parágrafo único. Poderá ser admitido, a critério da Divisão do Imposto de Renda, que as despesas de que trata o item V ultrapassem, excepcionalmente, os limites previstos na letra c, nos casos de planos especiais de divulgação destinados a produzir efeito além de um exercício, devendo a importância excedente daqueles limites ser amortizada no prazo mínimo de 3 (três) anos, a partir do ano seguinte da realização das despesas.

RIR/99:

Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII:

I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

IV - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;

V - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

a) que a distribuição das amostras seja contabilizada, nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;

b) que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

c) que o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos.

§ 1º Poderá ser admitido, a critério da Secretaria da Receita Federal, que as despesas de que trata o inciso V ultrapassem, excepcionalmente, os limites previstos na alínea "c", nos casos de planos especiais de divulgação destinados a produzir efeito além de um ano-calendário, devendo a importância excedente daqueles limites ser amortizada no prazo mínimo de três anos, a partir do ano-

calendário seguinte ao da realização das despesas ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, parágrafo único](#)).

§ 2º As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e mantiver escrituração regular.

§ 3º As despesas de que trata este artigo deverão ser escrituradas destacadamente em conta própria.

O debate acerca do conceito de “despesa necessária” constante na legislação supracitada é amplamente conhecida por esse Conselho. Ocorre que, independentemente de discussões sobre nuances desse conceito, é importante esclarecer que também neste ponto, mais uma vez, os elementos de prova que estão no processo não foram usados na tese de defesa, o que inviabiliza a avaliação da verdade quanto à possibilidade de se considerar a dedutibilidade das despesas à luz dos dispositivos da legislação específica acima colacionada.

Nos autos, a Recorrente limitou-se a alegar genericamente que as despesas de produção corresponderiam a custos pagos a fornecedores e prestadores de serviços contratados para a execução dos filmes publicitários. Entretanto, o Relatório Fiscal (fls. 1383–1398) evidencia que:

- As notas fiscais apresentadas referem-se a gastos genéricos de produção, tais como transporte, alimentação, hospedagem, locação de equipamentos e serviços técnicos, sem vinculação específica aos contratos ou projetos que originaram as “Liquidações Antecipadas de Custos de Produção”;
- Os documentos não demonstram a correlação direta entre o gasto e a receita reconhecida;
- Não há razão contábil, livros-diário ou razão analítico que comprovem o registro das despesas no mesmo período de apuração das receitas;
- E as notas e recibos foram emitidos em nome da própria Zeppelin, e não em nome de clientes ou contratantes, o que evidencia a natureza de custo operacional próprio, e não de despesa de terceiros a ser reembolsada.

A fiscalização, portanto, constatou que a documentação apresentada não atende aos requisitos de comprovação da efetividade e competência das despesas. A fiscalização também observou que, em diversos casos, as “liquidações” se referiam a produções para clientes de grande porte — como FIAT, Azaléia, Ambev, Pepsi e Gerdau —, cujos contratos previam valores fixos e globais para a execução do filme, sem cláusulas de prestação de contas ou restituição de valores. Essa característica reforça que a empresa não atuava por conta e ordem de terceiros, mas prestava serviço próprio, com autonomia técnica, econômica e financeira. Ainda, os pagamentos efetuados a fornecedores eram realizados por meio de contas bancárias da própria Zeppelin, e as

notas fiscais de tais prestadores eram emitidas em nome da empresa, o que demonstra que os gastos foram incorridos em seu próprio nome, compondo seus custos operacionais.

A alegação de que a empresa seria mera intermediária ignora esse conjunto de evidências documentais. Não há qualquer contrato ou documento que comprove a existência de mandato, procuração ou cláusula de representação em favor dos contratantes. Tampouco há demonstração de que os valores recebidos tenham sido repassados integralmente aos fornecedores, como exigiria o reconhecimento de trânsito financeiro de terceiros.

O ônus de comprovar as despesas dedutíveis é inteiramente do contribuinte, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. A mera existência de custos inerentes à atividade, desacompanhada de documentação idônea, não autoriza sua dedução.

Assim, a ausência de documentação específica e contemporânea à ocorrência das receitas impede o reconhecimento das despesas como dedutíveis. O contribuinte poderia ter apresentado planilhas de rateio, notas fiscais de fornecedores vinculadas aos contratos de filmagem, relatórios de custos de produção e registros contábeis por centro de custo — mas não o fez. Sem esses elementos, a Administração Tributária não pode aferir a efetividade nem a correlação das despesas, sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

III.b – Da alegação de improcedência do lançamento de PIS e COFINS de dezembro de 2006

A recorrente sustenta, subsidiariamente, que os valores referentes às notas de “Liquidação Antecipada de Custos” não configuram faturamento, de modo que não deveriam sofrer incidência de PIS e COFINS. Alega a aplicação de precedente do Supremo Tribunal Federal na repercussão geral RE 346.084.

No presente caso, impõe-se a aplicação do STF em razão de norma regimental deste Conselho (art. 99 e 100 do RICARF/23). Naquele julgamento, o Supremo decidiu que o alargamento da base de cálculo de PIS/Cofins promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 seria inconstitucional. Segundo as razões de decidir, o faturamento seria sinônimo dos valores auferidos em razão da venda de bens e/ou serviços. Nesse compasso, outras receitas, assim como receita financeira, não se enquadrariam neste conceito.

Ocorre que a aplicação desse precedente ao caso em concreto torna-se sem efeito. Isso porque, a recorrente não logrou êxito em demonstrar que os valores auferidos por meio da emissão das notas de “Liquidações Antecipadas de Custos” constituem efetivos reembolsos, e que não seriam verdadeiramente valores referentes à prestação de serviços, ainda que seus contratos tenham natureza “global”.

Portanto, os lançamentos de PIS e COFINS relativos a dezembro de 2006 foram corretamente efetuados, e não há fundamento para exclusão dos valores da base de cálculo.

IV – Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó