



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.000526/2007-81
Recurso n° 11.516.000526200781 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.683 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria PIS E COFINS - CUMULATIVIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - RECEITAS DE TERCEIROS - PROPAGANDA
Recorrente PRIME BRASIL PUBLICIDADE LTDA. (antiga denominação de IBI Propaganda Ltda.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. VALORES PAGOS ÀS EMPRESAS DE DIVULGAÇÃO DOS ANÚNCIOS.

Durante o regime da cumulatividade do PIS/Pasep não havia a previsão legal para que fossem retiradas da base de cálculo os valores que, incluídos no valor total da nota fiscal de prestação de serviços, correspondiam aos *repasses* efetuados às empresas encarregadas de divulgação dos anúncios ao público em geral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/01/2004

BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. VALORES PAGOS ÀS EMPRESAS DE DIVULGAÇÃO DOS ANÚNCIOS.

Durante o regime da cumulatividade da Cofins não havia a previsão legal para que fossem retiradas da base de cálculo os valores que, incluídos no valor total da nota fiscal de prestação de serviços, correspondiam aos *repasses* efetuados às empresas encarregadas de divulgação dos anúncios ao público em geral.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Ângela Sartori., Adriana Oliveira e Ribeiro e Fernando Marques Cleto Duarte.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 28/02/2007 para a exigência do PIS/Pasep e da Cofins, ambas contribuições ainda sob o regime da cumulatividade, que teriam sido recolhidas a menor pela autuada relativamente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2002 e de janeiro de 2002 a janeiro de 2004, respectivamente.

De acordo com o **relato da fiscalização**, a infração restou caracterizada porquanto a empresa autuada – uma agência de propaganda e publicidade – não obstante indicasse no corpo das suas notas fiscais de prestação de serviços, e de forma separada, o montante de seus honorários [“Serviços Prestados”] e o montante dos valores repassados a terceiros [“Despesas com Terceiros”], fez incluir na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins apenas o primeiro deles.

Considerou o Fisco, porém, que teria havido a inobservância das regras que determinam a apuração da base de cálculo das referidas contribuições, contidas na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, mais especificamente, no seus artigos 2º e 3º, os quais não contemplariam quaisquer exclusões, de sorte que o correto teria sido o oferecimento do valor total da nota fiscal à tributação.

Na sua **Impugnação**, a autuada argumentou que os valores que “excluiu”, ou que não considerou na formação da base de cálculo das duas contribuições, quais sejam as “Despesas de Terceiros”, não constituem receita que possa ser considerada como sua, haja vista corresponderem a valores recebidos de seus clientes para o pagamento de serviços e/ou produção de materiais, bem como para o pagamento de mídia veiculada nos meios de comunicação, tais como televisões, rádios, jornais e revistas, os quais são contratados pela agência em nome do cliente e têm seus pagamentos repassados pela agência.

Considera a Impugnante que, a teor do disposto no artigo 3º da Lei nº 4.680, de 18/06/1965¹, as agências de publicidade têm como função e escopo o estudo, a criação e a execução da propaganda ou publicidade, agindo por ordem e conta de seus clientes, de sorte que as tais receitas/despesas de terceiros lançadas nas suas notas fiscais não são receitas suas e, portanto, não se subsumiriam ao disposto no artigo 3º da referida Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Reproduziu trechos de ementas de vários acórdãos dos Conselhos de Contribuintes nos quais entendeu-se que somente os honorários cobrados pelas agências de propaganda deveriam ser incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Deixou assente que não foi apontada pelo Fisco nenhuma irregularidade quanto aos repasses que efetuou a terceiros, o que poderia, aí sim, implicar em infração à legislação.

¹ Art. 3º - A Agência de Propaganda é pessoa jurídica e especializada na arte e técnica publicitárias que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de Divulgação, por ordem e conta dos Clientes

Anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir idéias ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público. 200-2 de 24/08/2001

Invocou ainda a Impugnante a aplicação do princípio constitucional da **isonomia** tributária ou igualdade tributária, previsto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal, em face das regras ditadas pelo Ato Declaratório nº 7, de 14/02/2000, segundo o qual, “[...] I – os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, não integram a receita bruta para os fins da legislação tributária federal.”

Por fim, suscitou a Impugnante que, a prevalecer o entendimento do Fisco, haveria uma “**bitributação**”, haja vista a repercussão ou a ocorrência de “novo” fato gerador na empresa beneficiária dos repasses.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, todavia, não acolheu os argumentos da Impugnante e manteve integralmente os fundamentos do lançamento, exceção feita aos períodos de apuração de janeiro de 2002, para os quais, de ofício, considerou terem sido atingidos pela **decadência**, consoante as regras do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional

No **Recurso Voluntário**, em apertada síntese, a Recorrente praticamente repetiu a mesma argumentação trazida quando de sua impugnação, inovando, porém, ao ponderar, primeiro, que um dos dispositivos utilizados pelo Fisco para a autuação – § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 – foi julgado inconstitucional pelo STF, entendimento esse que, a seu ver, também serviria para afastar a exigência, e, segundo, que o Município de São Paulo, por meio do Decreto nº 42.836, de 7/02/2003, considera que somente o valor do efetivo serviço prestado pelas agências de propaganda é que se submetem à incidência do ISS.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 24/02/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 22/03/2011. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Alargamento da base de cálculo

Inicialmente, e para delimitar os exatos contornos da lide, de se ressaltar que o quê haveremos de deliberar é se os valores que constaram destacadamente das notas fiscais de prestação de serviços da autuada para seus clientes com o título “Despesas de Terceiros” podem/devem ser tratados como receita para os fins de incidência das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins.

De plano, considero improcedente um dos argumentos lançados pela Recorrente e que se refere à utilização, pelo Fisco, de um dispositivo considerado inconstitucional pelo STF, qual seja, o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

É que, consoante o próprio STF definiu por ocasião do decidido no RE nº 346.084/PR, Pleno, Relator Ministro Cezar Peluzo, DJ 01/09/2006, o faturamento adstringe-se àqueles ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa (venda de mercadorias ou prestação de serviços), e, no presente caso, o valor que o Fisco considerou para proceder ao presente lançamento foi retirado da nota fiscal de prestação de serviços emitida pela empresa, ou seja, não foi retirada da escrituração contábil, o quê, como se sabe, se dá com as outras receitas operacionais, a maioria delas decorrentes de transações que não demandam a expedição de nota fiscal e até mesmo de recibos. Por isso é que não podemos analisar a questão sob o viés dos efeitos que o conceito de alargamento da base de cálculo poderia provocar, ou seja, e, com outras palavras, estamos diante de um valor que, por estar contido na nota fiscal de prestação de serviços, não pode ser denominado de outra forma senão a de um item do faturamento.

Agora, se esse valor do faturamento deve ser retirada da base de cálculo das contribuições por conta de não poder ser considerado como uma riqueza incorporada ao patrimônio da empresa é questão outra a ser enfrentada logo mais adiante.

Isonomia - atividades de transporte urbano de passageiros - inexistência

Da mesma forma, não se mostra cabível a aplicação da isonomia reclamada pela Recorrente, no sentido de que, ao presente caso, seja dado o mesmo tratamento recebido pelo Fisco em relação aos valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, e que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, a teor do Ato Declaratório SRF nº 007, de 14/02/2000.

Ora, à evidência, estamos diante de situações completamente distintas e, consoante veremos logo mais adiante, a operacionalização dos repasses a terceiros por parte das agências de propaganda possui regra própria e, como disse, bastante diferente do que se dá com as empresas de transporte urbanos de passageiros, ainda mais se levarmos em conta a existência, para essas, de um sistema de compensação tarifária gerido pelo Poder Público.

“Bitributação”

Certamente, quando suscitou a ocorrência de uma “bitributação”, a Recorrente pretendeu se referir ao fato as mesmas receitas ensejariam a incidência das contribuições para duas entidades distintas: a agência de propaganda e a prestadora de serviços.

Mas é isso mesmo que ocorre no sistema da cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, de modo que quando “A” presta um serviço para “B” e este, adicionando uma margem de lucro, ou não, o repassa (vende) para “C”, implicará na incidência das ditas contribuições em cascata, isto é, em cada etapa de faturamento, em cada uma das vendas realizadas, sem que isso se constitua em afronta a qualquer princípio constitucional.

Legislação do ISS do município de São Paulo

Também não deve ser acatado o argumento da Recorrente de que ao presente caso deveria ser aplicada a mesma regra instituída para as agências de propaganda instituídas pelo Município de São Paulo.

Ora, é sabido que por conta da autonomia de que dispõem a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para legislar sobre matéria tributária, não é possível que os conceitos e tratamentos dados a determinadas formas de incidência fixados por um deles devam ser obedecidas pelos demais em detrimento de suas próprias regras, sob pena de se negar a existência da necessária autonomia constitucional que possuem.

Receitas de terceiros x Receitas Próprias

Neste tópico é que passamos a enfrentar o âmago da questão agitada pela Recorrente, aqui lembrando que estamos diante de uma situação em que o valor que deu azo ao lançamento foi retirado da nota fiscal/fatura de prestação de serviços, de modo que, como dito alhures, o que precisamos decidir é se esse valor – segundo a Recorrente, entregue/repassado a terceiros – deve ou não formar a base de cálculo da contribuição.

Para os períodos de apuração em comento, a legislação aplicável é a já referida alhures Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, no seu artigo 2º estabelece que as contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins serão calculadas com base no seu faturamento e que apenas o valor do IPI e o das vendas canceladas e o dos descontos concedidos incondicionalmente é que podem ser dela excluídos.

Desta forma e voltando-nos ao presente caso, não há que se falar que devam ser retirados da base de cálculo ou nela não incluídos os valores que as agências de propaganda e publicidade entregam aos órgãos veiculadores de seus trabalhos de criação, sob pena de a Cofins e o PIS/Pasep se fazerem incidir apenas sobre a margem de lucro, possibilidade essa, diga-se, de passagem, que só se pode considerar a partir do ingresso em nosso ordenamento jurídico das leis nºs. 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003, que instituíram o regime da não-cumulatividade para o PIS/Pasep e Cofins, respectivamente.

Ora, pretender que se exclua da base de cálculo o valor entregue pelas agências de publicidade às revistas, jornais, redes de televisão, de rádio etc. para fazer frente às

veiculações das propagandas de seus clientes, é o mesmo que se excluir da base de cálculo de uma nota fiscal de venda de mercadorias, as parcelas que, embutidas no preço final do produto, correspondem aos custos com pessoal, aluguel, depreciação de ativos, combustíveis, energia elétrica etc.

A meu ver, o valor pago pelas agências de propaganda e publicidade para a divulgação dos anúncios de seus clientes traz também uma parcela de custo correspondente aos investimentos que faz junto às emissoras de rádios, de televisão, jornais etc., no sentido de obter melhores condições de divulgação, melhores preços, enfim, aquele serviço de aproximação que os clientes se eximem de realizar e que transferem para as agências de propaganda e de publicidade em função de serem estas os verdadeiros *experts* numa seara diferenciada do mercado.

Fique claro que não está em discussão a veracidade do repasse de recursos que a agência afirma ter efetuado aos órgãos veiculadores dos anúncios contratados; o que se questiona é a forma com que isso se deu, dando azo à interpretação do Fisco que resultou na exigência das contribuições.

É que, se bem repararmos na leitura conjunta que se faz dos artigos 9º e 15 da Lei 4.680, de 1965² – repetidamente invocada pela Recorrente para fazer valer sua argumentação – concluiremos que a agência poderá cobrar os seus honorários e apresentar ao anunciante as despesas que realizar [junto aos veiculadores, por exemplo], o que implica que isso deve ocorrer mediante a emissão de notas fiscais distintas: uma pela agência e a outra pelo órgão veiculador.

Mas, o que fez a agência de propaganda objeto da presente autuação?

Ora, apresentou ao cliente um único documento, por ela própria emitido, englobando o valor de seus honorários e o valor correspondente aos gastos com a veiculação. E, em assim procedendo, deixou caracterizada a forma com que contratou com seu cliente, ou seja, prestação de serviços (criação e divulgação) a ser remunerada de forma global.

Neste ponto, de se lembrar que, de acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 20, da Lei nº 5.474/68 [dispõe sobre a fatura e a duplicata], “A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados” e “A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados”, respectivamente.

Em face de todo o exposto, voto por manter a decisão da DRJ de forma a não permitir a dedução da base de cálculo dos valores relativos aos valores entregues pelas agências de propaganda e publicidade aos órgãos veiculadores.

Odassi Guerzoni Filho

² "Art 9" Nas relações entre a Agência e o cliente serão observados os seguintes princípios básicos.

(...)

IV - O Cliente comprometer-se-á a liquidar à vista, ou no prazo máximo de trinta (30) dias, as notas de honorários e de despesas apresentadas pela Agência.

(...)

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

responsável pela propaganda." 2.200-2 de 24/08/2001

CÓPIA