



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11516.000526/2007-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.668 – 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria PIS E COFINS CUMULATIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO RECEITAS DE TERCEIROS PROPAGANDA
Recorrente PRIME BRASIL PUBLICIDADE LTDA. (antiga denominação de IBI Propaganda Ltda.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. VALORES PAGOS ÀS EMPRESAS VEÍCULOS DE ANÚNCIOS. INCIDÊNCIA.

As agências de Publicidade e Propaganda não podem excluir da base de cálculo do PIS, valores recebidos de empresas veículos de anúncios valores das faturas /notas fiscais de serviços por se tratar custos e despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. COFINS. AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. VALORES PAGOS ÀS EMPRESAS VEÍCULOS DE ANÚNCIOS. INCIDÊNCIA.

As agências de Publicidade e Propaganda não podem excluir da base de cálculo da COFINS, valores recebidos de empresas veículos de anúncios valores das faturas /notas fiscais de serviços por se tratar custos e despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento no art. 67 e §§ do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº256/09, contra ao acórdão nº **3401-01.683**, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a impossibilidade de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, valores relativos aos valores entregues pelas agências de propaganda e publicidade aos órgãos veiculadores.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"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”.

O Acórdão restou assim ementado:

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

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, sustentando que:

*- entendeu a Fiscalização Federal de Forma **equivocada**, que a Recorrente teria deixado de recolher o PIS e a COFINS sobre os valores que foram incluídos nas suas notas fiscais/faturas, mas que pertencem aos terceiros (veículos de divulgação, produtores de vídeo, g'raficas, etc) por ela contratados por conta e ordem dos seus clientes (anunciantes).*

*- O lançamento fiscal, **a começar pela pífia fundamentação utilizada pelo Auditor** (parágrafos 1º e 2º do inciso III do artigo 3º da lei nº 9.718/98, um deles julgado inconstitucional pelo STF e outro totalmente inaplicável ao caso) a Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, ocasião em que demonstrou e comprovou a correção dos recolhimentos de PIS e COFINS e a completa im procedência do lançamento fiscal, fls.517.*

*- **Essa confusão ou desconhecimento da matéria conduziu o julgamento a uma outra conclusão equivocada:** a de que a contratação existente entre a Recorrente e os seus clientes, no que pertine aos valores que foram considerados para o lançamento fiscal, teria sido realizada de forma global,*

para a criação e também divulgação dos trabalhos, mais um equívoco da decisão recorrida.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos n.ºs **20216.820 e 20179.211**. No despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara admitiu o Recurso, fls 563/565, quanto à existência de divergência, do cotejo entre os acórdãos recorrido e paradigmas, apontada dissensão em relação à matéria de direito, tendo estes últimos concluído, em oposição àquele, que os valores repassados pelas agências de publicidade aos veículos de propaganda, nos moldes da Lei nº 4.680/65, devem ser excluídos da apuração do PIS/Pasep e Cofins.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 568/571, requerendo que seja negado provimento ao Recurso e mantido o acórdão recorrido.

É o relatório

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O dissenso jurisprudencial submetido ao crivo deste Colegiado cinge-se em relação a matéria de direito, especialmente se os valores repassados pelas agências de publicidade aos veículos de propaganda, nos moldes da Lei nº 4.680/65, devem ser excluídos ou não da apuração do PIS/Pasep e Cofins.

Porém, antes de analisar as questões de mérito, cabe apresentar algumas considerações relevantes para compreensão do correto deslinde da controvérsia.

Com efeito, compulsando os autos, extrai-se da "*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal (is), às folhas 149, 150 e 158, e do Termo de Verificação de Encerramento de Ação Fiscal, às folhas 144 a 147, que a autuação é decorrente da apuração de insuficiência de recolhimento da Cofins e da contribuição ao PIS. Fundamenta a autoridade lançadora que a contribuinte excluiu da base de cálculo das contribuições valores repassados a terceiros, sem previsão legal*".

Por seu turno, o acórdão recorrido manteve o lançamento sob o fundamento de que: "*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*". É que, se bem

repararmos na leitura conjunta que se faz dos artigos 9º e 15º da Lei 4.680, de 1965 – 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 vinculadores, 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".

Quanto à matéria, registro meu posicionamento e desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 930301.59, de relatoria do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, pronunciada na sessão de julgamento de 30 de agosto de 2011, a qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

COFINS/FATURAMENTO. AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. TRIBUTAÇÃO.

As agências de propaganda e publicidade não podem excluir da base de cálculo da Cofins, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas, os valores pagos aos veículos de divulgação, que não são meros repasses financeiros, mas sim custos ou despesas.

NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço. A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate diz respeito à base de cálculo da Cofins devida pelas agências de propaganda. De um lado, a Fazenda entende que a contribuição incide sobre o total da receita proveniente do faturamento constante das Notas Fiscais emitidas pela reclamante, enquanto esta defende a exclusão dos valores pagos por ela aos veículos de divulgação.

A meu sentir, não merece reparo o acórdão recorrido, pois a Cofins, diferentemente do que acontece com o IRPJ e a CSLL, à época da ocorrência dos fatos geradores objeto destes autos, incide sobre o total do faturamento, assim entendido, as receitas provenientes da venda de mercadorias, de serviços ou de ambos, e não sobre o lucro ou a diferença entre as receitas e as despesas, como acontece com esses dois tributos.

No caso sob análise, dúvida não há que a Fiscalização tributou, tão somente, as receitas oriundas do faturamento realizado pela recorrente, com base nas

Notas Fiscais de serviços por ela emitidas, como determinava a legislação dessa contribuição, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento em análise. É incontroverso nos autos que os valores lançados correspondem aos das faturas emitidas pela Fiscalizada. A discórdia entre ela e o Fisco reside na pretensão de se excluir da base de cálculo os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos veículos de divulgação, para tanto, a defesa socorre-se da Lei 4.680/65 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda. Acontece, porém, que essa lei não dispõe sobre o tratamento tributário das pessoas que menciona, como não poderia ser. A incidência das contribuições devidas pelas agências publicitárias e pelos veículos de divulgação, à época dos fatos em análise, obedecia à regra geral das demais pessoas jurídicas, sem qualquer regalia ou diferenciação.

De outro lado, o que a recorrente pretende, na realidade, é tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação dos serviços. Essa pretensão poderia encontrar abrigo se estivéssemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associada ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as contribuições incidentes sobre o faturamento, como é o caso da Cofins, que tem como base de cálculo as receitas oriundas da venda de bens, de serviços ou de ambos. As exclusões permitidas são somente aquelas listadas, numerus clausus, na lei instituidora da contribuição, in casu, a Lei Complementar 70/1991, e nas demais que alteraram o texto original, sobretudo a Lei 9.715/1998 e 9.718/1998. Dentre as exclusões legais não se encontra a pretendida pelo sujeito passivo.

De outro lado, como já dito linhas acima, não se pode aplicar a essa contribuição os mesmos critérios adotados para o IRPJ e para a CSLL, que tem forma diversa de tributação.

Aqui, peço licença para transcrever excerto do voto condutor do acórdão recorrido, da Lavra do eminente Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que discorreu sobre o tema com a costumeira competência.

Para o deslinde da questão importa analisar, primeiro, a legislação afeta ao mercado de propaganda e publicidade, visando definir se os pagamentos efetuados pela recorrente aos veículos seriam meros repasses financeiros, ou seriam custos, como considerou a Fiscalização, e também para saber de que modo as agências de propaganda devem faturar os serviços por elas prestados; segundo, analisar as bases de cálculo do PIS, do IRPJ e do ISS, para saber se as legislações dos dois impostos podem ser aplicadas à contribuição; terceiro, as decisões administrativas citadas, que supostamente confirmariam os argumentos da recorrente.

A Lei nº 4.680/65, como sua ementa indica, dispõe “sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências.” Após definir que agenciadores são “os profissionais que, vinculados aos veículos da divulgação, a eles encaminhem propaganda

por conta de terceiros” (art. 2º), e que agência é a pessoa jurídica especializada em publicidade (art. 3º), estabelece no seu art. 11 que a comissão constitui a remuneração dos agenciadores, enquanto o desconto a remuneração das agências, sendo ambas fixadas pelos veículos de divulgação, sobre os preços estabelecidos em tabela destes.

A finalidade da referida Lei é regular as profissões de publicitário e agenciador de propaganda e não o mercado de propaganda e publicidade.

Tanto assim que nos seus artigos finais determinou a sua fiscalização a cargo do antigo Departamento Nacional do Trabalho, enquanto sua regulamentação ficou para o Ministério do Trabalho. Além do mais, o meio da publicidade não funciona como prevê a lei, sendo comum as agências substituírem as pessoas físicas que exercem a atividade regulamentada de agenciador de propaganda.

Embora o artigo 17 da referida Lei nº 4.680/65 estabeleça que a atividade publicitária nacional será regida pelos princípios e normas do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda, instituído em 1957, nem na Lei, nem no Código, há qualquer dispositivo de índole tributária, tampouco dispondo sobre os valores das faturas/notas fiscais a serem emitidas pelas agências ou pelos veículos de propaganda. As disposições acerca do faturamento, mas não sobre os valores de faturas ou notas fiscais, repita-se, encontram-se no Decreto nº 4.680/65, que dispõe:

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

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

(...)

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

Os dois dispositivos acima precisam ser lidos em conjunto, impondo-se uma interpretação sistemática. Assim, percebe-se que a agência poderá cobrar os seus honorários e apresentar ao anunciante as despesas que realizar. Todavia, cada nota fiscal ou fatura deve ser emitida com o valor dos serviços que cada empresa realizar: a da agência com o valor dos seus diversos serviços, a do veículo com o valor da veiculação. Uma fatura englobando as outras, como no caso em tela, é prova de que quem emitiu pelo total contratou todos os serviços.

Por que o veículo deve remeter a sua fatura à agência de propaganda? Para que esta confira os serviços e apresente-a ao anunciante, demonstrando que a propaganda elaborada foi devidamente veiculada e que cada um (agência e veículo) possa receber a sua parte, a par das faturas emitidas, na forma dos contratos firmados.

A interpretação feita pela recorrente não se sustenta porque transforma simples apresentação da fatura do veículo, ao anunciante, numa suposta obrigatoriedade de emissão da sua fatura por valor irreal, que não refletiria as operações. Pretende fazer prevalecer sobre a legislação tributária e comercial dispositivos isolados da Lei nº 4.680/65 e do Decreto que a regulamenta, numa interpretação assaz desarrazoada que não encontra guarida nem ao menos na literalidade dos texto legal.

As agências de propaganda desenvolvem atividades complexas, sendo remunerada de diversas formas, tanto por parte dos veículos quanto pelos clientes anunciantes.

Neste sentido a própria recorrente informa que tal remuneração pode ser decomposta em três parcelas: honorários à base de 20%, cobrados dos veículos; honorários de no mínimo 15%, cobrados dos clientes anunciantes; e honorários diversos, por serviços especiais, como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, etc.

Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica.

O desconto a ser recebido dos veículos, de que fala o art. 11 da Lei nº 4.680/65, é apenas uma das formas possíveis de remuneração, constituindo-se na hipótese em que a agência é remunerada pelos veículos e não pelos anunciantes.

A hipótese dos autos é outra, pois a recorrente, ao emitir a nota fiscal/fatura pelo valor total dos serviços, deixa caracterizado um contrato em que é remunerada de forma global pelos anunciantes. Trata-se de um “pacote fechado”, nos quais dentre outros serviços encontra-se o de veiculação, a ser contratado junto a emissoras de televisão, rádios, editoras, etc. Daí os pagamentos aos veículos serem custos e não meros repasses financeiros.

Neste ponto cabe destacar que a fatura é o documento comprobatório de um serviço prestado ao seu destinatário por quem a emite, no valor da importância total nela consignada. É o que informa o art. 20 da Lei nº 5.474/68, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata. § 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados. § 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.” (destaque nosso)

Interpretando o artigo acima, Rubens Requião informa que “a fatura discriminará a natureza do serviço prestado, e a soma a pagar corresponderá ao seu valor.”1 Valor este que corresponde a receita auferida pela recorrente, embora parte dela seja destinada aos veículos de

propaganda. Ressalte-se que após emitida a fatura o prestador dos serviços poderá acompanhá-la de duplicata, que como se sabe é título executivo extrajudicial. Ou seja, a recorrente torna-se titular do direito de crédito junto ao anunciante, no valor da fatura emitida.

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

De todo modo, e apesar da incorreção, o fato de a recorrente ter em seu poder vias de notas fiscais emitidas por terceiros contra o seu credor, o anunciante, não lhe permite deduzir tais valores da sua receita bruta. Até porque é certo que o PIS também incidirá sobre os valores faturados pelos veículos, em face da sua incidência em cascata ou bis in idem (bis repetição; in idem sobre o mesmo).

Passa-se agora à análise da base de cálculo do PIS, que no período é o faturamento ou receita bruta, na forma das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, sendo despidendo analisar as alterações promovidas por esta última. Do total das receitas auferidas, relativas a vendas de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos ou despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo.

Daí não se aplicar ao PIS nem à Cofins o conceito contábil de receita como acréscimo patrimonial, não havendo nisto qualquer ofensa ao art. 110 do CTN.

Neste sentido o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91.

Também não tem qualquer importância a contabilidade, não alterando a base de cálculo do PIS a apropriação dos valores recebidos dos anunciantes, na parte destinada aos veículos, em conta do passivo. Como obrigações também podem ser apropriados outros custos e despesas, sem qualquer influência no cálculo do PIS. Neste sentido a Lei nº 9.718/98 veio explicitar, no seu art. 3º, § 1º, que “Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

As deduções possíveis na base de cálculo do PIS são somente aquelas elencadas expressamente em lei, a depender das especificidades de cada atividade. Assim acontece, por exemplo, com as sociedades cooperativas, as instituições financeiras e as operadoras de planos de saúde, mas não com a atividade de propaganda e publicidade, sujeitas às mesmas regras das outras prestadoras de serviços.

No IRPJ, bem diferente do PIS e da Cofins, a base de cálculo é a renda ou resultado do período, podendo ser deduzidos das receitas os custos e as despesas incorridos. Por isto é que a legislação do IRPJ prevê que a retenção desse imposto, na atividade de agência de propaganda, se dê sobre o valor líquido, após a dedução dos pagamentos aos veículos.

Quanto à IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, cujo art. 13 é citado no Recurso, determina que a retenção se dê sobre o valor de cada nota fiscal, não podendo ser aplicada como pretende a recorrente. Observe-se:

*“Art. 13. Nos pagamentos de serviços de propaganda e publicidade, quando efetuados por intermédio de agência de propaganda, a retenção será efetuada em relação a esta e a cada uma das demais pessoas jurídicas prestadoras do serviço, **pelo valor das respectivas notas fiscais de sua emissão.***

(...)

§ 3º O valor do imposto e das contribuições retido será compensado pela empresa emitente da nota fiscal, na proporção de suas receitas, devendo o comprovante de retenção ser fornecido em seu nome.”

O ISS, por sua vez, é tributo cuja base de cálculo pode variar de um Município para outro, no âmbito de suas competências tributárias. Destarte, sua legislação, assim como a do IRPJ, não podem ser aplicadas ao PIS, como já assentado na decisão de primeira instância.

Adentra-se agora no terceiro e último ponto desta análise, cabendo afirmar que, do mesmo modo como a legislação do IRPJ não pode ser aplicada ao PIS, também assim acontece com as decisões administrativas citadas no Recurso, quase todas relativas a esse imposto ou a CSLL, que lhe segue. Apenas Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 e o Acórdão nº 20173.944 é que dizem respeito à contribuição.

Esta Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 informa que as agências de turismo podem excluir das bases de cálculo do PIS e da Cofins os valores repassados às empresas de transportes aéreos, relativamente às vendas de passagens. Trata-se de vendas em consignação, que não é o caso das agências de propaganda.

Quanto ao Acórdão nº 20173.944, invocado sob o argumento de que cabe à fiscalização comprovar que os valores arrecadados por ordem dos veículos de propaganda se constituem em receita por ela auferida, trata da Cofins em situação distinta da dos autos e que serve, inclusive, para demonstrar a diversidade dos contratos no ramo da publicidade.

Conforme o relatório daquele julgado, ali o preço total do serviço publicitário, incluindo a veiculação, é contratado diretamente entre o cliente anunciante e a agência, havendo duas formas de pagamento. No chamado “desconto” o veículo recebe diretamente do anunciante oitenta por cento do total, emitindo nota fiscal nesse valor, enquanto a agência recebe também do anunciante o restante, faturando o equivalente a vinte por cento. Já na

chamada “comissão” a situação é semelhante à destes autos, com o veículo no lugar da agência.

Na primeira situação não há dúvida quanto à tributação, até porque os valores e faturas são independentes. Na segunda, todavia, o veículo fatura pelo total e emite a duplicata correspondente, cobrando o total mas considerando não tributável a parcela que repassará para a agência, a título de comissão. O ilustre relator, Conselheiro Jorge Freire fundamenta-se em julgamento anterior Recurso nº 109.019, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas, para empresa responsável pela administração de obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva. Não aplicaria o mesmo fundamento, pelo que chego a conclusão diferente. Tanto no julgado mais antigo, relativo a obra subcontratada, quanto no Acórdão nº 20173.944, em que o veículo de divulgação fatura e recebe pelo total dos serviços, para efeito de base de cálculo do PIS deve ser tomada a soma dos valores faturados por cada empresa. É vedado o abatimento em virtude de subcontratos e também o decorrente de repasses dos veículos de propaganda às agências.

De igual modo neste julgado, em que a emissão de faturas/notas fiscais pelo total, por parte da recorrente, caracteriza a remuneração global a cargo dos anunciantes.

A referendar a interpretação ora adotada, cabe mencionar que esta Terceira Câmara, por unanimidade de votos, já decidiu conforme a ementa seguinte:

“Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/1997 a 30/04/2000

Ementa: PIS/PASEP. FALTA DE RECOLHIMENTO. EMPRESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. DESCABIMENTO.

Inexistia dispositivo legal à época dos fatos autorizando a exclusão da base de cálculo dos valores que, computados como receita de prestação de serviços, ou integrantes do faturamento, foram destinados a terceiros (veículos de comunicação) para fazer frente aos custos com a divulgação de propaganda.”(Acórdão nº 20312.093, Recurso nº 129.059, sessão de 24/05/2007, relator Odassi Guerzoni Filho, unânime, sendo que na mesma sessão foi julgado o processo da Cofins, com idêntico resultado Acórdão nº 20312.094, Recurso nº 129.130)

Por fim, destaco que não caberia cogitar aqui da aplicação do art. 13 da Lei nº 10.925/2004, publicada em 26/07/2004, segundo o qual “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 PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.” O art. 53 da Lei nº 7.450/85 trata de casos nos quais há incidência de imposto na fonte sobre alguns serviços prestados, inclusive o

de propaganda, sendo que o seu parágrafo único exclui de tal retenção os valores por serviços de propaganda e publicidade, pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

A Lei nº 10.925/2004 introduziu norma nova relativa ao PIS e à Cofins, já sob a égide da não cumulatividade, sendo impertinente qualquer retroatividade na sua eficácia.

Desta feita, não há como atender à pretensão da recorrente de tributar apenas a receita líquida, isto é, a receita pertinente ao faturamento deduzida das despesas para sua obtenção.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres"

Diante do exposto, voto pelo improvimento do Recurso interposto.

É como penso é como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à tributação pelas contribuições ao PIS e à Cofins dos repasses efetuados às empresas encarregadas de divulgação dos anúncios ao público em geral, peço vênia ao ilustre Conselheiro Demes para manifestar meu entendimento.

Recordo que o caso em comento traz que os valores constaram destacadamente das notas fiscais de prestação de serviços da autuada para seus clientes com o título “Despesas de Terceiros” e foram consideradas pela autoridade fazendária como receita para os fins de incidência das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins.

Não obstante ao entendimento manifestado pela autoridade fazendária, vê-se que os valores registrados como “Despesas de Terceiros”, não constituem receita, eis que apenas correspondem a valores recebidos de seus clientes para o pagamento de serviços prestados efetivamente por terceiros contratados pela agência “em nome do cliente”. O que caracterizariam repasses de valores pela agência, e não valores a serem registrados como receita e despesa (quando repassados).

Com efeito, o art. 3º da Lei 4.680/51 estabelece que 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.

Sendo assim, em respeito ao disposto na Lei 4.680/65 e no Decreto 57.690/66, tem-se que o procedimento de emissão de faturas de prestação de serviços quando a agência atua como idealizadora da propaganda e tem a incumbência de contratar, em nome de seu cliente (por conta e ordem dele) se encontra correta com o observado pela agência. Descreveu as despesas efetivamente incorridas por ela e aquelas que seriam despesas de terceiros.

Não há como se ignorar a relação contratual direta firmada entre a agência de propaganda e os clientes – anunciantes.

Considerando a relação jurídica firmada, nota-se que os anunciantes atribuem à agência o encargo de contratar, em nome deles, os terceiros para a produção do material visual ou gráfico. O que resta, *de per se*, considerar que o valor referente aos serviços prestados por terceiros não seria efetivamente receita – pois nada acresce ao patrimônio da agência, eis que não é auferido pela agência.

Frise-se tal entendimento o art. 21 do Decreto 57.690/66, *in verbis*:

“ Art. 21. A profissão de Agenciador de Propaganda instituída pela Lei número 4.680, de 18 de junho de 1965, e disciplinada pelas disposições deste Regulamento, abrange a atividade dos que vinculados aos Veículos de Divulgação, a eles encaminham propaganda, por conta de terceiros.”

Tal dispositivo traz que a contratação dos terceiros pela agência de publicidade é realizada por conta e ordem de seus clientes anunciantes. Esse dispositivo está em consonância com as diversas normas municipais que tratam de ISS – que, por sua vez, trazem a necessidade de se segregar na nota fiscal as despesas próprias e as incorridas efetivamente por terceiros contratados por conta e ordem dos clientes. Eis que consideram como remuneração da agência somente aquele valor inerente ao serviço efetivamente prestado e contratado.

Ademais, impossível ainda ignorar o conceito de receita trazido pelo CPC 30. Tal pronunciamento especifica, em síntese, que receita é o ingresso de recursos que resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade. O que resta, nessas fundamentações, concluir que os valores em discussão não poderiam ser contabilizados como receita e, por conseguinte, não comporiam a base das contribuições.

E, caso se pretenda ignorar os dizeres do CPC 30 - Receitas, alegando se tratar de norma contábil sem implicação tributária, cabe trazer o art. 58 da Lei 12.973/14:

“ *DAS DEMAIS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA*

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Com tal dispositivo, fica evidente que as normas contábeis publicadas anteriormente à Lei 12.973/14 devem ser observadas para fins de registro contábil, produzindo, inclusive, efeitos tributários. O que é o caso do CPC 30 - Receitas. Esse dispositivo somente explicitou o que as normas contábeis internacionais já defendiam – a primazia da essência sobre a forma. Tal teoria é de suma importância aos investidores que suplicavam pela transparência dos eventos e dos reflexos negociais que uma empresa vivenciava. Para eles, a contabilidade deveria refletir o que de fato, no sentido econômico, a empresa estava vivenciando. E, para melhor transmitir essas informações, independentemente da forma legal, a contabilidade deveria considerar o substrato econômico de cada evento – podendo, assim, o investidor conhecer os efetivos riscos de sua participação naquela empresa.

É de se esclarecer ainda que pela Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma, a correta classificação contábil dos r. valores – despesas de terceiros- deveria desconsiderar qualquer intenção de se tratá-los como receita.

Ora, no que tange ao conceito contábil de receita, o CPC 30 traz (Grifos meus):

“ [...]

Objetivo

*A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos **que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade** e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.*

[...]

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

[...]”

O art. 58 da Lei 12.973/14 nada mais fez do que explicitar o respeito a ser dado às normas internacionais de contabilidade que, por sua vez, trazem como princípio basilar a Primazia da Essência sobre a Forma. E, recorda-se, por esse princípio basilar, tais valores não devem ser considerados como receita, eis que não teriam natureza de remuneração para a agência. A agência nem foi contratada para se prestar esse serviço. Tanto é assim que não prestou o serviço correspondente a “despesa de terceiro” e o terceiro foi contratado pelo cliente. (Inegável desconsiderar o fato de a agência ter contratado EM NOME DO CLIENTE).

Quem é efetivamente o prestador de serviço é o terceiro e o contratante o cliente.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Processo nº 11516.000526/2007-81
Acórdão n.º **9303-004.668**

CSRF-T3
Fl. 594
