



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

**Processo nº** 13808.000175/00-74  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-002.207 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de março de 2013  
**Matéria** COFINS.AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE  
**Recorrente** LEO BURNETT  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

COFINS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE.

Integra o valor tributável da COFINS, devida na forma da Lei Complementar nº 70/91, o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total da receita proveniente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Na falta de documentação hábil e idônea a demonstrar o contrário, pressupõe-se receita da recorrente o valor total constante das notas fiscais faturas por ela emitidas contra os seus clientes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Maria Teresa Martinez Lopez e Susy Gomes Hoffmann e os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann apresentará declaração de voto.

VALMAR FONSECA DE MENEZES – Presidente da Primeira Seção em exercício da Presidência.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

SUSY GOMES HOFFMANN -

EDITADO EM: 27/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo Pôssas, Francisco Maurício Rabelo De Albuquerque Silva, Maria Teresa Martinez Lopez, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Susy Gomes Hoffmann e Valmar Fonseca de Menezes em substituição do Presidente Otacílio Cartaxo, ausente justificadamente.

## Relatório

Cuida o presente processo de autuação promovida pela Secretaria da Receita Federal contra uma agência de publicidade em razão de a contribuinte não incluir na base de cálculo da COFINS parte do valor constante das notas fiscais faturas por ela emitidas contra os seus clientes. No Termo de Verificação e Constatação (fls. 135/137), a autoridade fiscal que promoveu o lançamento afirma:

*Em decorrência da ação fiscal efetuada na empresa através da FM 1999.00.004-9, relativamente ao IRPF/95, verificou-se que o valor declarado e contabilizado como receita não corresponde com o valor faturado pela empresa, sendo que as Faturas têm o seu valor total composto pelo **custo interno**, que corresponde à comissão da agência, sobre o qual é recolhido o IRF, conforme premissa legal do art. 667, II, parágrafos 1º e 2º, RIR/94 e pelo **custo externo**, que corresponde ao valor do serviço de veiculação, prestado pelos veículos de comunicação, denominados "fornecedores", fato ilustrado através de cópias anexas de Notas Fiscais / Faturas emitidas pela empresa, às fls. 02 A 05.*

*Constatou-se que a empresa utiliza uma conta transitória denominada "**Caixa - Recebimentos de Clientes**"- 1.1.1.01.001-2, para registrar o recebimento do valor total da fatura emitida contra seus clientes, através da metodologia contábil abaixo relatada:*

**1. - PROCESSO DE FATURAMENTO** - Na emissão da Fatura, debita o valor total na conta "**Clientes a Receber**"- 1.1.2.01.XXX-X, e em contrapartida, credita o valor referente à comissão da agência, na conta de "**Receita**"-3.1.1.01.XXX-X e o restante do valor da fatura, referente às inserções contratadas junto aos veículos de comunicação é creditado na conta "**Fornecedores**"- 2.1.1.02.XXXX;

**2. - PROCESSO DE RECEBIMENTO** - No recebimento da fatura, debita o valor total na conta "**Banco c/Movimento**"- 1.1.1.04.XXX-X e credita o total na conta transitória "**Caixa Recebimento Clientes**"- 1.1.1.01.001-2. Concomitantemente, faz um crédito na conta "**Clientes a Receber**" - 1.1.2.01.XXX-X e um débito na conta transitória "**Caixa Recebimento Clientes**" - 1.1.1.01.001-2, zerando essa última conta.

*Através da utilização desse método de contabilização a empresa deixa de reconhecer o total faturado como receita, pois parte desse faturamento (relativa aos veículos de comunicação) é*

*creditada na conta de Fornecedores, sem transitar pelas contas de resultado, sendo que somente a parte-relativa à comissão é creditada em conta de receita.*

*Por ocasião do pagamento aos meios de comunicação é feito o lançamento de débito na conta de Fornecedores e crédito na conta de Bancos c/Movimento*

(...)

Desde a impugnação, vem-se defendendo a autuada com a alegação de que o valor objeto da autuação não é receita sua, na medida em que o serviço que presta restringe-se à criação, confecção e elaboração da peça publicitária a ser veiculada, enquanto a veiculação em si é serviço prestado, ao seu cliente, pelo veículo de comunicação. Prova disto seria o fato de a fatura por este último emitida o ser em nome do anunciante (o cliente da agência).

Justifica o fato de o valor pago ao veículo de comunicação transitar pelo caixa da agência com as disposições da Lei 4.680/65, que regula o mercado publicitário, especialmente o artigo 3º daquela lei.

A decisão recorrida, corroborando o entendimento da autuação, também já expresso pela DRJ Curitiba, entendeu, contrariamente, que o serviço do veículo de comunicação é contratado pela própria agência de publicidade e constitui, para ela, custo do serviço que presta ao seu cliente, o qual incluiria a própria veiculação da peça publicitária criada.

O recurso especial repete os argumentos já aduzidos e demonstra já ter havido julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais de autuação em tudo semelhante mas referente ao PIS no qual se entendeu improcedente a exigência visto não ser a parcela autuada receita da agência.

Contra-razões elaboradas pela PFN cuidam de exigibilidade no veículo de comunicação, não se prestando à discussão aqui posta.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como dito, a divergência de entendimentos está flagrante, na medida em que processo do mesmo contribuinte, embora tratando do PIS, teve julgamento absolutamente oposto ao produzido na instância de piso por reconhecer que a parcela aqui, e lá, discutida não constitui receita da agência.

É de se conhecer do recurso, pois.

Em diversos processos que têm chegado ao CARF envolvendo essa matéria tenho deixado registrado que a tese da defesa, que já encontrou guarida neste órgão colegiado e no seu antecessor, o Conselho de Contribuintes, é, em meu entender, bastante aceitável,

faltando, porém, em todos eles, tão-somente a prova de que o contrato firmado entre a agência de publicidade e o seu cliente se restringe mesmo à elaboração da peça publicitária.

Com efeito, a tese contrária, defendida pela Fazenda para originar os lançamentos, encontra fundamento nos documentos emitidos pela própria autuada, isto é, as notas fiscais faturas por meio das quais se habilita a receber pelos serviços que executa. E não há dúvida de que aí consta como valor a receber o total que “transita” pelo seu caixa, composto da parcela intitulada “custo interno” e da outra, tratada como “comissão”, sendo que só esta última é tributada espontaneamente pela autuada.

É, portanto, a própria escrituração da autuada que labora em seu desfavor. De fato, fez ela juntar ao recurso voluntário cópias de notas fiscais faturas, pedidos de inserção, comprovante de inserção e de faturas emitidas pelos veículos que, antes, confirmam a tese da Receita. Deveras, neles se vê que, muito embora a fatura do veículo de comunicação seja mesmo emitida em nome do anunciante e apenas pelo valor líquido (total abatido da comissão devida à agência), também se vê que ela, agência de publicidade, emite fatura pelo valor total a ser, presumivelmente, desembolsado pelo anunciante.

Ora, se o valor devido ao veículo o é pelo anunciante contra quem já há uma fatura regularmente emitida, por que a fatura da agência expressa o valor total e não apenas a parte que supostamente lhe cabe?

A resposta a essa pergunta não está na legislação própria do setor, tão repetidamente citada nas defesas. Aí a única disposição taxativa é no sentido de que a fatura do veículo seja emitida em nome do anunciante mas seja encaminhada à agência para que esta a transfira ao seu cliente.

É importante enfatizar esse ponto: não existe no conjunto das disposições legais que regem o setor nenhuma disposição que obrigue ou justifique a emissão, pela agência, de fatura pelo valor total, isto é, incluindo a parcela devida ao veículo. Legítima, por isso, a presunção extraída pela fiscalização: é esse o valor de sua receita.

É óbvio que tal presunção poderia ser elidida pela autuada. E de forma bastante fácil: bastaria trazer aos autos os contratos que regulam essa relação triangular. De um lado, aquele entre ela e o seu cliente; de outro, aquele (presumido em sua defesa) firmado entre o seu cliente e o veículo de comunicação. Como já adiantei, também neste processo não foi juntado contrato algum.

Concluo, em reforço do que disse, que nem mesmo o artigo 3º da Lei nº 4.680/65, ao afirmar que a agência “... é pessoa jurídica especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público” impede que ela contrate com o seu cliente mais do que isso, contrate a veiculação de dada peça por ela concebida num dado veículo num dado horário por dado período. Também aqui parece ser este exatamente o caso. De fato, além da nota fiscal fatura pelo valor total, o indicam o pedido de inserção, que é feito em seu nome, e o comprovante da veiculação, emitido pelo veículo também contra ela, agência. Não há nenhum pedido formulado pelo anunciante ao veículo nem por este àquele comprovado.

Em suma, tudo o que dos autos se extrai confirma a visão que qualquer não participante desse mercado dele tem: um dado anunciante contrata uma agência de publicidade

para que ela conceba, crie e elabore uma peça publicitária com dadas características (tipo, duração etc) e a **insira** em um veículo de comunicação com adequado índice de repercussão junto ao público demandante, de sorte que alavanque o seu faturamento. O compromisso do anunciante é, nesses termos, tão-só o de aprovar a peça assim elaborada e pagar, **à agência**, o preço total por esta última estipulado, no qual se incluem, é óbvio, todos os custos necessários, com destaque para aquele devido ao veículo de comunicação. **Não há contrato algum entre o anunciante e o veículo de comunicação**, aliás, sequer há **contato** entre os dois.

Como já disse e repeti, essas são as premissas de que parte a autoridade lançadora, e a ausência de provas em contrário produzidas pela recorrente leva a concluir que elas são acertadas.

Voto, por isso, pelo não provimento do recurso do contribuinte.

É o voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

## Declaração de Voto

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

Com os devidos cumprimentos ao Eminentíssimo Relator, ousou discordar da conclusão de seu voto.

Realmente, em casos similares a este que já chegaram para julgamento nesta 3ª. Turma da CSRF muito se debateu sobre a prova feita pelo contribuinte para demonstrar que a receita seria somente a comissão percebida, vez que é cobrado o valor integral – comissão mais o valor do anúncio propriamente dito.

Em outros casos foi colocada em julgamento a questão probatória. Neste caso, em entendimento divergente ao do Relator, entendo que a divergência reside na interpretação da lei. Saber se a lei de regência permite o entendimento de que a receita tributável para fins de PIS e COFINS é o valor da comissão.

Neste sentido é a polêmica. Veja o julgado pela Câmara *a quo* neste processo:

Ora, pretender que se exclua da base de cálculo o valor entregue pelas agências de publicidades 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, no 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.

Tampouco pode ser aceito o argumento de que o disposto no art. 3º da Lei nº 9.718/98, inciso III, que tratava da possibilidade da exclusão da base de cálculo da Cofins de valores transferidos a terceiros, deva aqui ser aplicado. É que o referido inciso III, na verdade, dependia de regulamentação e, durante todo o tempo em que esteve em vigência, tal procedimento da administração não foi concretizado; ao contrário, foi expressamente revogado pelo art. 47 da MP nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, e reedições (atualmente a MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), tendo sido, inclusive, editado o Ato Declaratório nº 56 pelo Secretário da Receita Federal, em 20 de junho de 2000, com o seguinte teor:...

Enquanto que no Acórdão paradigma constou:

No mérito, a questão **cinge-se em se verificar** se as receitas repassadas pelas agências de propaganda e publicidade **aos veículos** de comunicação, forem faturadas em nome daquelas, são receitas destas **agências ou se tratam de** receitas que auferem por conta de terceiros.

...

A partir destas considerações, entendo que dos valores que integram a fatura emitida pelas agências de propaganda, apenas as **comissões são** receitas próprias, e que, portanto, devem integrar a base de cálculo do **PIS, ao passo que** a parcela restante, correspondente à diferença entre o total faturada e **a comissão, corresponde ao preço cobrado** pelo veículo de comunicação, em razão dos serviços que **presta de divulgação e pelo qual se** responsabiliza.

Ora, com o devido respeito ao entendimento constante do Voto Vencedor, entendo que a divergência a ser solucionada neste processo é somente de direito e sobre a interpretação da legislação. Até porque, no presente caso, ao ser analisado o Termo de Verificação Fiscal (fls. 135 e seguintes dos autos), constata-se que a autuação foi sobre a interpretação da legislação e não sobre a não comprovação do que era comissão e do que era o valor total dos ingressos. Veja-se parte do TVF:

Salientamos que dessa forma a empresa deixa de registrar como receita própria os valores integrais faturados e recebidos dos clientes, considerando como receita apenas a comissão recebida de seus clientes e as bonificações dos meios de comunicação.

Tal sistemática contábil não prejudica a apuração do imposto de renda, entretanto, deixa de computar como receita própria o valor total recebido de seus clientes, apesar de discriminar o valor total nas faturas emitidas pela empresa, reduzindo, dessa forma, a base de cálculo da COFINS, ensejando a constituição do respectivo crédito tributário.

Como regra geral, a base de cálculo, sobre a qual incidirá a alíquota da COFINS é composta do faturamento mensal, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, compreendida pela totalidade dos **valores por ela faturados** mensalmente, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para o registro do valor faturado.

Neste sentido, se a questão é sobre a interpretação da legislação e não sobre a comprovação, por parte do contribuinte se o valor da comissão é aquele indicado, o meu voto é no sentido de que a legislação de regência deve ser interpretada em conjunto com a legislação que rege a sistemática das agências de propaganda e de publicidade, de tal modo, que o PIS e a COFINS, só devem incidir sobre o valor da comissão e das bonificações.

Portanto, o meu voto é para **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE.**

Brasília, 12 de março de 2013.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/08/2

013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 27/03/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS,

Assinado digitalmente em 17/07/2013 por SUSY GOMES HOFFMANN

Impresso em 19/08/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Processo nº 13808.000175/00-74  
Acórdão n.º **9303-002.207**

**CSRF-T3**  
Fl. 8

---

Susy Gomes Hoffmann  
(assinado digitalmente)

CÓPIA