



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002032/2008-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.925 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente RNJ BRASIL PUBLICIDADE E COMUNICAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

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 do PIS/COFINS valores repassados a empresas de rádio, televisão e jornais, por inexistência de previsão legal.

Apenas com a conversão da Medida Provisória nº 183, de 30/04/2004, na Lei nº 10.925, ocorrida em 23 de julho de 2004, foi previsto se excluir das bases de cálculos do PIS e da COFINS, pelas empresas de publicidade e propaganda, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, nos termos do art. 13, da citada lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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/COFINS valores repassados a empresas de rádio, televisão e jornais, por inexistência de previsão legal.

Apenas com a conversão da Medida Provisória nº 183, de 30/04/2004, na Lei nº 10.925, ocorrida em 23 de julho de 2004, foi previsto se excluir das bases de cálculos do PIS e da COFINS, pelas empresas de publicidade e propaganda, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, nos termos do art. 13, da citada lei.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos a partir de 23/07/2004. Vencidos os conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro

Fernandes que davam total provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Julgamento iniciado em 18/11/2020.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-44.682 (e-fls. 422-430), proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTOS A EMPRESAS DE RÁDIO, TELEVISÃO, JORNAIS E REVISTAS.

Até 22/10/2004, as agências de publicidade e propaganda não podiam excluir da base de cálculo da Cofins, importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, por ausência de previsão legal. Somente a partir de 23/10/2004, por força do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, é cabível às agências de publicidade e propaganda a exclusão da base de cálculo da Cofins das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTOS A EMPRESAS DE RÁDIO, TELEVISÃO, JORNAIS E REVISTAS.

Até 22/10/2004, as agências de publicidade e propaganda não podiam excluir da base de cálculo do PIS, importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, por ausência de

previsão legal. Somente a partir de 23/10/2004, por força do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, é cabível às agências de publicidade e propaganda a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de autos de infração lançando falta de recolhimento/declaração de PIS e Cofins, do período de janeiro a julho de 2004.

Crédito apurado:

Contribuição p/Financiamento S. Social	
Contribuição	18.671,88
Juros de Mora	10.446,48
Multa	14.003,89
Valor do Crédito Apurado	43.122,25

Programa Integração Social	
Contribuição	4.045,56
Juros de Mora	2.263,37
Multa	3.034,14
Valor do Crédito Apurado	9.343,07

Informa o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, que a contribuinte é empresa prestadora de serviços, atuando como agência de propaganda e publicidade. E que, no período de 01/01/2004 a 22/01/2004, indevidamente, excluiu da base de cálculo do PIS e da Cofins valores pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, sem que houvesse base legal permitindo tal exclusão.

Lembra que, somente a partir de 23/07/2004, por força do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, tais exclusões passaram a ser permitidas.

Relata que as bases de cálculo corretas foram apuradas nas notas fiscais/faturas emitidas pela contribuinte no período de 01/01/2004 a 22/10/2004, e as diferenças de PIS e Cofins resultantes foram lançadas em auto de infração.

A contribuinte tomou ciência do auto de infração em 05/06/2008 e em 04/07/2008 apresentou a impugnação de fls 227/407.

Na impugnação, alega em caráter preliminar a nulidade do auto de infração da Cofins, por cerceamento do direito de defesa, promovido pelo não apontamento da disposição legal infringida pela impugnante.

No auto de infração da Cofins, foram apontados como fundamentos legais da infração cometida, artigos do Decreto nº 4.524/02. A impugnante defende que “não pode ter constituída contra si uma infração enquadrada apenas em um Decreto regulamentador”, quando deveriam ter sido apontados os artigos infringidos da lei por ele regulamentada.

Quanto ao mérito, diz a impugnante:

13. Demonstraremos a seguir que os valores recebidos pelas agências de propaganda e publicidade, ou incluídos em suas notas fiscais, e devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação não são receitas da agência, logo não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

17. A Impugnante é uma agência de publicidade, tem como atividade principal o agenciamento de propaganda e publicidade nos jornais, revistas, rádio, televisão, folhetos e cartazes, edição de manuais, livros ou revistas, e atividades de comunicação social (doc. 03), cujas atividades são regidas pela Lei nº 4.680/65, regulamentada pelo Decreto nº 57.690/66.

18. O I. Auditor Fiscal não atentou que o caso em questão refere-se a uma situação de não-incidência. Não-incidência é inoccorrência da subsunção do fato à norma, no caso na norma de tributação de PIS e COFINS.

19. A Fiscalização confundiu conceitos totalmente distintos. A lei fala em receita bruta do qual em nada se confunde com as entradas de valores em uma pessoa jurídica. As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade da empresa, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir a sua capacidade contributiva. As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional e, por isso, integram o patrimônio da empresa, sendo exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.

20. Pois bem, atuando as empresas de publicidade como meras intermediárias entre seu cliente e os fornecedores para as promoções, **tão-somente a taxa de agenciamento ou honorários profissionais — benefício efetivamente resultante da prestação de serviço —** passa a integrar o seu patrimônio, podendo ser considerada receita bruta. Os valores intermediados constituem-se apenas entrada, haja vista que são meros reembolsos, não pertencentes às empresas de publicidade, já que são repassados aos fornecedores, exteriorizando capacidade econômica destes. Desta forma, fazem parte das bases de cálculos dos tributos federais apenas a parcela da riqueza que o prestador integra em seu patrimônio como contrapartida da prestação do serviço.

Assim, o faturamento, base de cálculo das empresas de publicidade equivale-se à base de cálculo do ISS, o preço do serviço.

..)

24. Ainda, caso admitirmos o raciocínio imprimido pelo I. Auditor Fiscal estaríamos a violar o princípio do não-confisco da tributação,

..)

26. Diante de todo o exposto, forçoso concluir pela insubsistência do auto de infração, seja pela preliminar: falta de fundamentação legal do Auto de Infração referente à COFINS, seja pelo mérito: valores repassados pela agência de publicidade aos veículos de comunicação por ordem dos anunciantes não configuram receita própria, logo não integram a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, reconhecendo os presentes Autos de Infrações contestados nulos de pleno direito, tornando-os sem efeitos, sem qualquer força jurídica.

Cientificada dessa decisão em 10/02/2015, conforme Aviso de Recebimento de fl. 440, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 06/03/2015, conforme protocolo de fls. 443, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Trata-se o presente processo de Autos de Infração à legislação das contribuições à COFINS, no valor total, incluindo juros e multa, de R\$ 43.122,25 (fls. 214 a 218) e ao PIS, no valor total, de R\$ 9.343,07 (fls. 219 a 224) relativos ao período de 01/01/2004 a 31/07/2004, pela insuficiência de recolhimento dessas contribuições no mencionado período.

Em resumo, a Recorrente, que atua como agência de propaganda e publicidade, requer a insubsistência dos referidos Auto de Infração tendo em vista a não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores transferidos a outras empresas de rádio, televisão e jornais, ao argumento de que, não ingressando em seu patrimônio, essas receitas não podem ser consideradas receitas brutas para fins de incidência das aludidas contribuições. Junta aos autos parecer do jurista Ives Gandra da Silva Martins.

Vejamos:

Como visto, versa o presente processo sobre a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS das receitas transferidas a terceiros. A temática não é nova neste Tribunal e diz respeito a (in)aplicabilidade imediata do inciso III, § 2º do art. 3º da lei 9.718. de 1998, que assim prescreve:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...).

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, **excluem-se da receita bruta:**

(...)

III. os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, **observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;**

A norma acima destacada, embora vigente, não possui aplicação imediata, já que sua eficácia depende de expedição de normas complementares expedidas pelo Poder Executivo, as quais nunca foram editadas. Ocorre que tal dispositivo, mesmo antes de regulamentado, foi expressamente revogado art. 47, inciso IV, alínea “b”, da Medida Provisória nº 1.99118, de 09 de junho de 2000, *in verbis*:

Art.47. **Ficam revogados:**

(...)

IV. a partir da publicação desta Medida Provisória:

(...)

b) o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

(grifou-se).

Por esse motivo, a Secretaria da Receita Federal, inclusive, editou o Ato Declaratório nº 056, de 20 de julho de 2000, nos seguintes termos:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia; considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.99118, de 9 de junho de 2000; considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara: não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Com efeito, a norma do III, § 2º do art. 3º da lei 9.718. de 1998 tornou-se inaplicável, seja por ausência de regulamentação, seja por sua revogação expressa pela MP nº 1.99118, de 09 de junho de 2000. Nesta esteira, importante destacar que não cabe a este órgão de julgamento, ao alvedrio de norma regulamentadora específica, dada sua inexistência, usurpar competência que não é a sua para fixar critérios, segundo seu juízo, dando eficácia ao dispositivo legal.

Essa discussão, inclusive, já foi objeto de detida análise por esse Colegiado no voto condutor do acórdão nº 3402006.064 (Processo nº. 11080.900002/200830) relatado pelo ilustre Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, na sessão de 29 de janeiro de 2019, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO EM PARTE. MATÉRIA DEDUZIDA SEM QUALQUER PERTINÊNCIA COM O CASO EM JULGAMENTO.

Não merece conhecimento o recurso voluntário interposto com base em discussão que não apresenta qualquer substrato fático com o caso decidendo, ou seja, sem qualquer pertinência com a autuação perpetrada.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. PAGAMENTO A MAIOR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. INEFICÁCIA DO DISPOSITIVO LEGAL.

Os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não devem ser excluídos na determinação da base de cálculo da COFINS sob o regime cumulativo, em virtude da ineficácia do dispositivo legal (art. 3º inciso III, § 2º da Lei 9.718/98) que estabeleceu a sua previsão.

REVOGAÇÃO DO ART. 3º INCISO III, § 2º DA LEI 9.718/98 PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18, DE 09 DE JUNHO DE 2000. OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA.

O disposto no art. 3º inciso III, § 2º da Lei 9.718/98 dependia de regulamentação normativa, a qual nunca foi exercida. Logo, uma vez revogado pela Medida Provisória nº 1991-18, de 09 de junho de 2000, tal dispositivo da lei 9.718/98 nunca surtiu efeitos no mundo jurídico, motivo pelo qual não há que se falar em irretroatividade da MP n. 1991-18/2000.

(Grifou-se)

Inclusive, neste exato sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática dos Recursos Repetitivos no Resp nº 1.144.469/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 02/12/2016, de observância obrigatória por este Colegiado, cuja tese firmada foi a seguinte – tema 313:

Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

(grifou-se)

Ainda sobre este ponto, importante destacar recente julgado do STJ, AgInt no REsp 1560967/MG, publicado em 11/02/2020, que trata da temática semelhante a ora abordada, no tocante às empresas de telecomunicação, acolhendo o repetitivo acima mencionado e realizando a seguinte ponderação, conforme ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCLUSÃO DE VALORES A SEREM REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS, A TÍTULO DE INTERCONEXÃO DE REDES. QUESTÃO ABRANGIDA PELO RESP 1.144.469-PR, JULGADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. CONTROVÉRSIA QUE DIFERE DAQUELA JULGADA PELO STF, SOB O REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL, NO RE 574.706 RG/PR, QUE DETERMINOU A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. Na origem, trata-se de ação ordinária, ajuizada por prestadoras de serviços de telecomunicação, visando afastar a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre

as receitas a serem repassadas a outras prestadoras de serviços de telecomunicação, por força de contratos de interconexão de redes. Após o regular processamento do feito, sobreveio a sentença de improcedência da demanda. Interposta Apelação, o Tribunal de origem negou provimento ao aludido recurso, pelos fundamentos assim sintetizados na ementa do acórdão recorrido: a) "Nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional: 'Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias'. Assim, vedada toda interpretação tendente a reduzir a base de cálculo de qualquer tributo sem expressa previsão legal"; b) "o disposto no art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, que assegurava a exclusão das receitas transferidas a terceiros da base de cálculo da COFINS e do PIS, jamais produziu efeitos, ante a inexistência de regulamentação, requerida pela própria norma. Com sua revogação pela Medida Provisória 1.991-18/2000, o que já era ineficaz, deixou de existir"; c) "A vigência da norma, ou seja, a aptidão para produzir efeitos jurídicos, não confere ao contribuinte o direito de proceder ao abatimento dos valores repassados a terceiros, na forma preconizada pelo art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, porque este apenas incide no mundo fático à medida que a norma respectiva passa a ter eficácia plena, o que nunca ocorreu, na hipótese, enquanto vigente". No Recurso Especial, sob alegação de violação aos arts. 111 do CTN e 3º da Lei 9.718/98, a parte ora agravante sustenta, uma vez mais, a não incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre os valores cobrados por conta e ordem de outras operadoras de serviços de telecomunicação e repassados, a elas, em virtude de contratos de interconexão de redes.

III. Não há falar, na hipótese, em afronta aos arts. 111 do CTN e 3º da Lei 9.718/98. Ao contrário, o acórdão recorrido está em consonância com **a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.144.469/PR (Rel. p/ acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 02/12/2016), no sentido de que "o artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".**

IV. A Segunda Turma do STJ, ao julgar o AgInt no REsp 1.734.244/RJ (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 03/10/2018), enfrentou questão idêntica à dos presentes autos, ocasião em que considerou legítima a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre os valores a serem repassados a outras empresas telefônicas, por força de contratos de interconexão de redes, ao fundamento de que a orientação firmada no supracitado Recurso Especial repetitivo não se restringe à análise da aplicação do art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, mas parte dessa análise (caso concreto) para afirmar a tese (regra de aplicação - ratio decidendi) **de que "integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".**

V. No referido julgamento da Segunda Turma ficou claro que, diferentemente do primeiro dos dois entendimentos adotados pela Primeira Seção, no supracitado REsp 1.144.469/PR, qual seja, aquele objeto do Recurso Especial do particular e referente à questão em torno da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS), o segundo entendimento, objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, no sentido de que "integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica", **não sofreu qualquer derrogação pelo posterior julgamento do RE 574.706 RG / PR (STF, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017) - construído, pelo STF, para a não inclusão dos débitos de ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS -, de vez que, em se tratando de valor repassado a outra operadora de telefonia, a título de interconexão de redes, não se**

está a falar de valor correspondente a tributo arrecadado pela empresa para repasse ao Fisco, mas, sim, de valor pago pelo usuário à empresa de telefonia, que esta usa para pagar o contrato que firmou com outra empresa de telefonia (subcontratação de serviços). Assim, os temas são conexos, porém, não são idênticos: um trata do repasse de receitas públicas/tributárias; o outro trata do repasse de receitas privadas/contratadas.

VI. À toda evidência - conforme assentado pela Segunda Turma, no aludido julgamento -, excluir os valores repassados a outras operadoras de telefonia, a título de interconexão de redes, do conceito de receita/faturamento da empresa, equivaleria a permitir a todas as empresas que deduzissem, da base de cálculo de todas as exações incidentes sobre a receita/faturamento, os valores referentes à contratação particular de terceiros para auxiliar ou viabilizar a sua prestação de serviços, ou seja, permitiria a dedução das despesas e custos em geral com a contratação de terceiros, sem previsão legal para isso, descaracterizando as referidas contribuições e as aproximando perigosamente do Imposto de Renda, já que o conceito de receita/faturamento acabaria se identificando com o conceito mais restrito de "renda". Tal não foi o alcance do julgado do STF. **Cabe registrar que essa supressão somente pode ser feita por lei expressa, tal como ocorre no art. 13 da Lei 10.925/2004, que permite, às agências de publicidade e propaganda, a exclusão dos valores repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.**

VII. Para corroborar a conclusão no sentido da incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre os valores referentes a serviços de interconexão de redes, basta observar que, na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, foi arquivado o substitutivo ao Projeto de Lei 5.285, de 2013 - em que se propunha afastar a incidência das alíquotas de PIS/PASEP e COFINS sobre o montante das despesas de interconexão de redes incluídas nas receitas das operadoras de telecomunicações -, arquivamento que se deu motivado pelo entendimento de que a referida proposição envolvia a concessão de benefício tributário, sem que tivessem sido apresentadas as estimativas de renúncia de receita e sem que tivessem sido atendidos os demais requisitos exigidos pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

VIII. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1560967/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2020, DJe 11/02/2020)

(grifou-se)

Por fim, resta mencionar que somente com a conversão da Medida Provisória nº 183, de 30/04/2004, na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, é que restou de forma expressa regulamentada a questão, possibilitando que as empresas de serviços de propagando e publicidade pudessem excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS as importâncias pagas ou creditadas a outras pessoas jurídicas. Confira o permissivo legal:

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.

(grifou-se)

Por sua vez, a Lei nº 7.450/85, assim prescreve:

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)

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.**

(grifou-se)

Nessa linha de raciocínio, friso que o STJ tem igual entendimento, como ficou consignado em julgado abaixo colacionado publicado em 07/06/2019, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. IMPORTÂNCIAS PAGAS DIRETAMENTE OU REPASSADAS A OUTRAS EMPRESAS. DEDUÇÃO PREVISTA PARA O IMPOSTO DE RENDA. EXTENSÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES. LEI NOVA. NATUREZA INTERPRETATIVA. INEXISTÊNCIA. IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O agravo poderá ser julgado, conforme o caso, conjuntamente com o recurso especial ou extraordinário, assegurada, neste caso, sustentação oral, observando-se, ainda, o disposto no regimento interno do tribunal respectivo" (art. 1.042, § 5º, do CPC/2015).

2. O art. 13 da Lei n. 10.925/2004 não tem natureza interpretativa e, por isso, o desconto contábil na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de comunicação responsáveis pela veiculação da publicidade (rádio, televisão, jornais, revistas) só é possível após o início de sua vigência.

3. O faturamento é a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conceito que se entende como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (v.g.: Lei n. 10.833/2003 e Lei n. 10.637/2002).

4. Hipótese em que o recurso fazendário deve ser provido para julgar improcedente a pretensão autoral relacionada aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência do referido dispositivo, tendo em vista as instâncias ordinárias terem decidido pela aplicação retroativa do art. 13 da Lei n. 10.925/2004.

5. Agravo conhecido. Recurso especial provido.

(AREsp 283.712/PB, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/05/2019, DJe 07/06/2019)

(grifou-se)

Desta feita, como o art. 13, da Lei nº 10.925, entrou em vigor na data de sua publicação em 23/07/2004, apenas para os **fatos geradores ocorridos a partir de 23 de julho de 2004**, é que as empresas de publicidade e propaganda poderiam excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

Assim, como os autos de Infração impugnados tratam do de fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 01/01/2004 a 31/07/2004, assiste parcial razão a

Recorrente, de modo que os fatos geradores ocorridos a partir de 23 de julho de 2004 devem ter o lançamento fiscal cancelado, mantendo-se a autuação para o período de 01/01/2004 a 22/07/2004, haja vista a ausência de previsão legal para exclusão nas bases de cálculo do PIS e da Cofins das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

Por fim, cabe frisar que não se cogita atribuir retroatividade ao comando do art. 13, da Lei nº 10.925/04, uma vez que não se verifica o enquadramento em qualquer das hipóteses previstas no art. 106, do CTN.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos a partir de 23/07/2004.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Declaração de Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

No Termo de verificação fiscal fica clara a motivação do lançamento: as receitas de terceiros, repassadas pela agência de publicidade (ora Recorrente) para rádio, televisão, etc, não são passíveis de exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, por falta de amparo legal, antes de 23/07/2004. Vejamos o seguinte trecho do relatório nesse sentido:

Informa o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, que a contribuinte é empresa prestadora de serviços, atuando como agência de propaganda e publicidade. E que, no período de 01/01/2004 a 22/01/2004, indevidamente, excluiu da base de cálculo do PIS e da Cofins valores pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, sem que houvesse base legal permitindo tal exclusão.

Lembra que, somente a partir de 23/07/2004, por força do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, tais exclusões passaram a ser permitidas.

Na impugnação (fls. 227), a Contribuinte defendeu a *não incidência* das Contribuições sobre as materialidades alavancadas pela autoridade fiscal. Afirma que os valores autuados só transitam pela sua contabilidade, e nunca poderiam ser considerados como de sua

propriedade. Esses argumentos são reiterados no recurso voluntário por meio da jurisprudência desse Conselho nele colacionada.

Eis aí o ponto fulcral da minha discordância, com a devida vênia, a solução ao caso dado pela i. Relatora. A questão aqui levantada e que deve ser respondida pelo Colegiado, é sobre a “não incidência” das Contribuições, independentemente da existência de previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Inclusive, desde já destaco que esse é o ponto de *distinguishing* do presente caso com aquele julgado por esse Colegiado, em sua anterior composição, no Acórdão 3402-006.064. Da leitura do relatório deste último, percebe-se que o contribuinte pautou sua defesa administrativa na contestação do conceito de receita bruta na Lei n. 9.718/98, bem como na insistência da aplicação da hipótese de exclusão da base de cálculo posta no artigo 3º, §2º, inciso III da mesma Lei. Não apresentou o argumento da não incidência das contribuições, o que deve ter sido o motivo de o Colegiado não ter enfrentado a questão.

Pois bem. Como é consabido, a *não incidência tributária* consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos.

Desse modo, a não incidência não se confunde com a *exclusão da base de cálculo de tributo*, a qual diz respeito ao *quantum* devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago.”¹ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte.

Relembrados tais conceitos, passamos a tratar da questão inicial que o presente processo coloca: a receita tributada pelo auto de infração sob análise (valores pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas) é de fato hipótese de da contribuição ao PIS e da COFINS pela Recorrente?

Segundo a mais abalizada doutrina jurídica, entende-se por “receita” os ingressos financeiros ocorridos de forma individual que integram de forma definitiva o patrimônio da pessoa jurídica².

Efetivamente, tal conceito de receita é sustentado de longa data pela doutrina, da qual destacamos a seguinte lição de Geraldo Ataliba:³

¹ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 24ª ed., p. 492.

² MINATEL, José Antonio. *O conceito de receita, para feitos de incidência do PIS e da COFINS* in COELHO, Sacha Calmon Navarro (org.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Ed. Quartier Latin. 2007. p. 531

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

Dessa forma, não é suficiente o simples reconhecimento de entrada em dinheiro na pessoa jurídica para que se esteja caracterizada uma receita tributável, pois receita não é a mesma coisa que ingresso financeiro. Na realidade, apesar de toda receita representa um ingresso financeiro, nem todo ingresso financeiro constituirá uma receita.

Explicamos.

Para que um ingresso financeiro caracterize uma receita da pessoa jurídica, devem estar presentes quatro requisitos: **i)** sua definitividade⁴ no patrimônio da pessoa jurídica; **ii)** a titularidade desses valores pela pessoa jurídica; **iii)** a disponibilidade desses valores pela pessoa jurídica; **iv)** ser uma contraprestação de negócio jurídico inerente ao exercício das atividades empresariais, mesmo que tais atividades não constem do objeto social da empresa ou de suas atividades típicas.

Não poderia ser diferente, sob pena de ferir-se o princípio da capacidade contributiva.⁵

Disto já se conclui que só podem ser considerados como receitas os ingressos destinados a remunerar algum tipo de atividade exercida pela própria empresa, e não aqueles que se destinam a ser transferidos a terceiros, sendo, portanto, receitas destes últimos e não do contribuinte que os recebem e repassam.

No caso ora sob julgamento, como delineado acima, não há dúvidas que os valores que foram objeto de autuação constituem receita de terceiros. Trata-se de premissa da qual partiu a fiscalização no TVF, a partir de toda a documentação juntada aos autos durante a auditoria.

Analisando casos que muito se aproximam ao ora avaliado, este Conselho proferiu decisões que esclarecem a aplicação do conceito de “receita bruta”, “receita própria” e “receita de terceiro” para fins tributários.

Na hipóteses dos ingressos recebidos pelas agências de publicidade para remunerar veículos de divulgação, em breve síntese, trata-se negócio jurídico a contratação da

³ *ISS e Base Imponível*, in "Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1978, 1º vol., p. 81/85 e 91.

⁴ Na lição de Paulo de Barros Carvalho “para a existência de receita tributável, o ingresso de dinheiro deve integrar definitivamente o patrimônio de quem a auferiu, havendo alteração de riqueza. Neste sentido, receita é a entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo positivo” (Direito Tributário – Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 811).

⁵ Tal princípio está consagrado no sistema constitucional no art. 145 § 1º, nos seguintes termos:

“§ 1º. Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (grifamos)

agência de publicidade por determinado cliente envolvendo a criação de material publicitário - o que ocorre internamente -, para posterior divulgação em veículo de comunicação - o que ocorre por serviço prestado por outra empresa.

Esta espécie de contratação pode acontecer de duas formas distintas. Na primeira delas, a agência de publicidade é contratada para a criação do material publicitário, cuja contraprestação será um valor discriminando expressamente **(i)** a remuneração do veículo de divulgação e **(ii)** o valor de comissão para a agência. Situação diversa ocorre com a simples contratação da agência de propaganda sem qualquer discriminação sobre quanto será destinado à sua remuneração e quanto será destinado à remuneração do veículo de divulgação.

Com relação à primeira hipótese, o CARF já proferiu decisões favoráveis aos contribuintes,⁶ afirmando que não incidem a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre os valores destacados nas faturas emitidas pela agência de publicidade, mas que são repassados aos veículos de divulgação.

Nesse sentido destacamos o seguinte voto do Conselheiro Ivan Allegretti:

Com efeito, a **contribuinte-recorrente apenas agencia a contratação do Veículo de Divulgação, que presta serviço diretamente ao cliente da agência de propaganda.** (...) Ora, apenas se poderia falar de receita de terceiro se houvesse terceirização do serviço. Ocorre que a agência não pode terceirizar um serviço que não pode prestar, que está fora do seu contrato social, fora do contrato de prestação de serviços e que de fato não realizou. (...) **O fato de estes valores terem transitado na contabilidade da agência de publicidade não os transforma em receita da prestação de serviços, porquanto, de fato, não remuneram qualquer prestação de serviço realizada pela agência!** (...) Para que se tratasse de receita própria transferida para terceiro — hipótese em que os valores repassados seriam tributados em ambas as pessoas jurídicas — seria necessário demonstrar que o serviço contratado, o qual deveria ser prestado pela empresa contratada, na verdade foi realizado uma terceira empresa em nome (ou no lugar) da empresa contratada, por subcontratação (ou terceirização). Isto não ocorre, porém, quando a prestação de serviços for de agenciamento ou intermediação de negócios, hipótese em que a receita própria do prestador é o valor de sua comissão. Como visto, definir se houve repasse de receita própria para o terceiro ou se houve mero repasse de valores que não configuram receita própria (mas exclusivamente receita do terceiro) não se trata de conclusão que se pode extrair apenas da análise da contabilidade. (Acórdão nº 202-17.862. CARF. 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. DOU 18.12.2008 – destaques do Relator) (g.n.)

Já em relação à segunda forma de contratação, qual seja, sem discriminação sobre quanto será destinado à remuneração do veículo de divulgação, a maioria dos julgados do CARF reconhece haver a incidência do PIS e da COFINS sobre referidos valores, pois classificam-se juridicamente como receita bruta.⁷

⁶ Neste sentido Acórdão nº 330200.962 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Julgado em 04.05.2011; Acórdão 201-77.363 da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Julgado em 02.12.2003; Acórdão 3401-00.401 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Julgado em 16.11.2009.

⁷ “Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica. Na situação dos autos, 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

Disto, podemos concluir que a grande diferença entre as duas situações descritas acima é que, na primeira, a fatura emitida discrimina a titularidade das receitas e quantifica os valores destinados a cada um dos serviços prestados – criação de material publicitário, comissão, e divulgação do material. Vale dizer, sabe-se prévia e claramente que a titularidade da receita é do veículo de divulgação, e não da agência de publicidade, razão pela qual o anunciante não possui nenhuma disponibilidade sobre os valores que transitam por seu patrimônio.

A seu turno, na segunda hipótese, a fatura é emitida indicando remuneração global de todos os serviços pela anunciante, sem discriminação dos valores destinados à remuneração do veículo de divulgação. “Assim, não há indicação da titularidade da receita nem quantificação dos valores a serem destinados ao veículo de divulgação. Justamente por isso, a empresa anunciante tem sobre esta receita plena disponibilidade, sendo, portanto, receita tributável.”⁸ Realmente, nessa hipótese, não há como afirmar que estes valores apenas transitaram pelo patrimônio da empresa anunciante.

As lições retiradas da jurisprudência do CARF sobre os ingressos recebidos pelas agências de publicidade para remunerar veículos de divulgação aplicam-se com perfeição ao presente caso, por todas as características de suas atividades elencadas alhures. Aqui é de fato incontroverso que os valores eram destinados aos veículos de comunicação, de modo que a jurisprudência relativa à primeira situação acima aventada (discriminação expressa da remuneração do veículo de divulgação) deve ser aplicada.

Portanto, efetivamente, a Recorrente possui ingressos que não caracterizam receita própria, mas sim de terceiros, as quais não são hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Dessa forma, só resta a este Colegiado cancelar a cobrança sobre tais valores pretendida pelo auto de infração ora sob julgamento,

Por tais razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

veiculação, a ser contratado junto a emissoras de televisão, rádios, editoras, etc. Daí os pagamentos aos veículos serem custos, e não meros repasses financeiros.” (Acórdão nº 203-13.079 da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Julgado em 03.07.2008)

⁸ DARZÉ, Andréa Medrado. Contribuição ao PIS e COFINS e os ingressos que não configuram receitas próprias.