



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.018829/2007-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.800 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente REPUBLICAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

SERVIÇOS DE PROPAGANDA. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Os honorários dos serviços de propaganda não se confundem com os reembolsos de despesas que também são cobrados pela agência e que visam remunerar o serviços prestados dos veículos de comunicação contratados pela agência, conforme evidencia o art. 7º do Decreto nº 57.690/66. Os valores cobrados pela agência dizem respeito, portanto, tanto aos seus honorários quanto aos valores que serão repassados aos veículos de comunicação.

RECEITAS FINANCEIRAS.

No que concerne à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, é importante ressaltar que a Recorrente estava sujeita ao regime cumulativo, razão pela qual se faz necessária a aplicação da decisão do E. STF no RE nº 390.840 que declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, deve ser reproduzida nos julgamentos deste colendo CARF, em razão do disposto no art. 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplicam-se à contribuição para o PIS as conclusões relativas à Cofins, naquilo que não são incompatíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar parte da exigência tributária, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luís Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Por praticidade, adota-se o relatório da 3ª Turma da DRJ/BHE, que assim resumiu a controvérsia:

Trata o presente processo dos Autos de Infração de fls. 05/12 e 13/19, lavrados contra a contribuinte em epígrafe, para exigência dos créditos tributários nos valores de R\$127.294,36, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e de R\$27.580,30, a título de Contribuição para o PIS/Pasep, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas, cujos fatos geradores ocorreram em 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004 e 31/12/2004.

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 07 e 14, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte que apurou infrações à legislação tributária, conforme segue:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins:

"001. FALTA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DA COFINS.

APURAÇÃO INCORRETA DA COFINS.

A base de cálculo foi apurada tomando-se o faturamento e outras receitas. Apenas para fatos geradores posteriores a 23/10/2004 (ADI n.º 8/05), exclui-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas e glosando-se as importâncias sem comprovação da efetiva realização dos serviços (parágrafo único do art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985). Tudo conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e pela planilha DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS A TRIBUTAR/APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO, anexos, que fazem parte integrante deste auto de infração.

Enquadramento legal: arts. 2º, inc. II e parágrafo único; 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002."

Contribuição para o PIS/Pasep:

"001. FALTA DE RECOLHIMENTO /DECLARAÇÃO DO PIS.

APURAÇÃO INCORRETA DO PIS.

A base de cálculo foi apurada tomando-se o faturamento e outras receitas. Apenas para fatos geradores posteriores a 23/10/2004 (ADI n.º 8/05), exclui-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas e glosando-se as importâncias sem comprovação da efetiva realização dos serviços (parágrafo único do art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985). Tudo conforme descrito

no Termo de Verificação Fiscal e pela planilha DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS A TRIBUTAR/APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO, anexos, que fazem parte integrante deste auto de infração.

Enquadramento legal: arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º, inc. I, alínea "a" e parágrafo único; 3º; 10; 22 e 51 do Decreto n.º 4.524, de 2002; art. 13, da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004.

Impugnação

A contribuinte foi cientificada dos Autos de Infração em 21 de novembro de 2007. Inconformada com as exigências, por meio de seu procurador, instrumentos de mandato às fls. 330 e 379, ela apresentou 02 (duas) petições distintas para impugnar os lançamentos da Cofins e do PIS (fls. 292/328 E 339/377), respectivamente.

As petições foram recepcionadas em 21 de dezembro de 2007, expendendo em síntese, os seguintes pontos de discordância e razões, preservados os subtítulos utilizados:

a) Impugnação ao Auto de Infração da Cofins:

"I — ESCORÇO FÁTICO".

.destaca que é pessoa jurídica de direito privado que tem como objetivo social o agenciamento de publicidade, atividade regulada pela Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1966, regulamentada pelo Decreto n.º 57.690, de 01 de fevereiro de 1966, dentre outros diplomas de auto-regulamentação específicos;

.em 28 de maio de 2007, recebeu o Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPF-F) n.º 06.1.01.00-2207-00436-2, que informava a fiscalização do IRPJ referente ao ano-calendário de 2004,;

.ênfatiza que o MPF-F n.º 06.1.01.00-2207-00436-2 tinha validade até 15 de setembro de 2007 e o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C) n.º 06.1.01.00-2207-00436-2-1, teve como natureza da alteração somente a inclusão da fiscalização do IRRF, da CSLL, do PIS e da Cotins;

.expõe que a fiscalização foi encerrada em 19 de novembro de 2007, conforme Termo de Encerramento à fl. 283.

"II — TEMPESTIVIDADE".

.recebeu o auto de infração, dia 21 de novembro de 2007 (quarta-feira), e o termo final é o dia 21/12/2007 (sexta-feira), o que configuraria a tempestividade do pedido.

"III - ANEXAÇÃO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS".

.contrapõe que a Portaria RFB n.º 6.129, de 02 de dezembro de 2005, determina a "anexação de processos administrativos nos quais foram lançados créditos tributários com base nos mesmos fatos e referentes ao mesmo sujeito passivo";

.diz, textualmente, que "no processo n.º 10680.018829/2007-95, foram efetuados lançamentos de supostos créditos tributários da Cofins e do PIS, relativos ao ano-calendário de 2004, em procedimento fiscal iniciado pelo mesmo Mandado de Procedimento Fiscal e, a seu ver, "fundamentado nos mesmos fatos" que embasam os lançamentos autuados nos presentes autos";

.o comando legal seria para anexar os dois processos, para seguimento e julgamento concomitante, sob pena de manutenção de lançamentos nos quais existiria "contradição intrínseca na apuração dos mesmos fatos", conforme pretende demonstrar adiante.

"IV- PRELIMINARES DE MÉRITO".

"IV.1 — NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL — AUSÊNCIA DE PRORROGAÇÃO VÁLIDA DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — FALTA DE ENTREGA DO DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÃO".

falta de observância da legislação federal no tocante ao Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, caracterizando afronta ao princípio da legalidade, o que acarretaria nulidade de todo o procedimento;

.em relação ao MPF, a Administração Pública deve cumprir as normas emanadas da Portaria RFB n.º 4.066, de 02 de maio de 2007;

.o procedimento de fiscalização foi embasado no MPF n.º 06.1.01.00-2007-00436-2, cujo prazo de validade findou em 15/09/2007. No entanto, a fiscalização teria se estendido até 21/11/2007, que é a data da ciência do Auto de Infração, sem que tivesse sido cientificada de qualquer prorrogação do prazo de validade, por meio de MPF Prorrogação;

"IV.1.1 — AUSÊNCIA DE PRORROGAÇÃO VÁLIDA DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — INOBSERVÂNCIA DE PRAZO FIXADO NO DECRETO FEDERAL N.º 70.235, DE 1972".

.nos termos do art. 7.º e §.s' do Decreto n.º 70.235, de 1972 (que tem status de Lei ordinária), o MPF é o primeiro ato de ofício da autoridade administrativa que dá início ao procedimento de fiscalização e tem prazo de validade de 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogado sucessivamente pelo mesmo período;

.no caso presente o MPF emitido em 18/05/2007, com validade, de 60 (sessenta) dias, nos termos do dispositivo legal citado, teria tido como prazo final de validade o dia 17/07/2007;

.a autoridade fiscal administrativa, valendo-se de previsão contida na Portaria SRF n.º 6.087, de 21 de novembro de 2005, fixou o prazo de validade do MPF-F n.º 06.1.01.00-2007-00436-2 em 120 (cento e vinte) dias, infringindo, a seu ver, o art. 7.º, do Decreto n.º 70.235, de 1972;

.de tal modo o prazo de validade do MPF não teria sido prorrogado validamente porque uma norma prevista em portaria não poderia alterar norma prevista em lei ordinária;

.tece considerações acerca de vício insanável, ato vinculado, discricionariedade, atos preparatórios, atos pressupostos, etc. e arrima seu entendimento com citação de doutrina, transcrevendo excerto de obra atribuída ao jurista Alberto Xavier;

.sustenta que é caso de vício insanável, que enseja nulidade, pois que seria juridicamente impossível prorrogar a validade de um ato administrativo que já tivesse perdido a validade, pois que equivaleria afazer ressuscitar um morto;

.o procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa, no caso de perda de validade do MPF, seria aquele traçado, expressamente, no art. 16 da Portaria RFB n.º 4.066, de 02/05/2007. Todavia, não foi observada esta norma administrativa que permite a correção/saneamento da ausência de prorrogação validado do MPF;

.por esse motivo, ratifica a suscitação de nulidade, arrimando seu entendimento com ementas de dois acórdãos de jurisprudência administrativa, emanadas da 1ª instância e do 2º Conselho de Contribuintes, respectivamente;

"IV. 1.2 — AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PRORROGAÇÃO DO PRAZO DE VALIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — NULIDADE DO PROCEDIMENTO".

.não teria sido observado o disposto no art. 13, § 2º da Portaria RFB nº4.066, de 02 de maio de 2007, em que pese fosse imprescindível à fiscalização promover a efetiva ciência do sujeito passivo acerca da prorrogação, sob pena de o ato se caracterizar imperfeito e passível de nulidade;

.as prorrogações do MPF não fizeram surtir os efeitos jurídicos necessários para gerar a legalidade da fiscalização realizada, haja vista que nenhum dos autuantes forneceu ao sujeito passivo, para fins de dar ciência, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, muito menos fez constar o documento nos autos;

.a fiscalização teria tido várias oportunidades em que foram praticados atos de ofício, as quais enumera, para dar ciência e o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF de cada prorrogação no primeiro ato de ofício praticado junto ao sujeito passivo, no entanto, nem mesmo no ato de encerramento da ação fiscal teria cumprido o comando normativo;

.reporta-se à jurisprudência administrativa, mediante a transcrição de ementas de acórdãos do 1º e 2º Conselho de Contribuintes, para afirmar que a validade do procedimento administrativo fiscal está condicionada à presença nos autos do processo administrativo fiscal do MPF e do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, sob pena de nulidade;

"IV.1.3 — OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO DAS NORMAS ADMINISTRATIVAS — INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 96 E 100 DO CTN."

.arrima-se na jurisprudência administrativa, mediante transcrição de ementa de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais para tecer considerações acerca da abrangência da expressão "legislação tributária" e concluir que a alegada afronta a dispositivos da Portaria RFB N.º 4.066, de 2007, acarretam a nulidade do procedimento administrativo, em face dos princípios constitucionais da moralidade e da legalidade;

.faz referência genérica, ainda, ao CTN, para concluir que em homenagem ao princípio da segurança jurídica, seria contrário o entendimento de que a inobservância de ato normativo expedido pela Autoridade Administrativa não geraria nulidade do procedimento;

"IV.2 — NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO — IMPOSSIBILIDADE FÁTICA DE COEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTOS DE IRRF E DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS."

.contesta suposta incongruência entre o fundamento fático que embasa os lançamentos do IRPJ, da CSLL, DA Cotins e do PIS, com o fundamento fático do lançamento do IRRF;

.o fundamento fático que embasaria o lançamento do IRRF, constante do processo n.º10680.018830/2007-10, seria a presunção da fiscalização da existência de supostos pagamentos a prestadores de serviços não identificados;

.o fundamento fático que embasaria os lançamentos do IRPJ e da CSLL, constantes do mesmo processo n.º 10680.018830/2007-10, seria uma suposta diferença de receita a tributar "apurada tornando-se o faturamento integral, excluindo-se as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, e glosando-se as importâncias sem comprovação efetiva realização dos serviços". (ipsis litteris);

.o fundamento fático que embasaria os lançamentos das contribuições para a Cofins e o PIS, teria sido uma suposta diferença de receita a tributa; "apurada tomando -se o

faturamento e outras receitas", e, "apenas para fatos geradores posteriores a 23/10/2004, excluiu-se as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, e glosando-se as importâncias sem comprovação efetiva realização dos serviços". (ipsis litteris);

.então a fiscalização teria considerado, no lançamento do IRRF, que ocorreram pagamentos a terceiros ("aspecto que se fosse verdadeiro, por óbvio, em função de operar como Agência de Publicidade, somente poderia ter sido feito por conta e ordem do Anunciante, o que impossibilitada considerar esse mesmo", valor como receita própria);

.em que pese isso, nos lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a fiscalização teria desconsiderado totalmente a presunção feita no lançamento do IRRF, e considerado todos os mesmos valores, recebidos dos Anunciantes e que não tiveram comprovação de repasse, como receita própria da auçada;

."ou seja, para um lançamento, o AFRFB está considerando que o valor recebido dos Anunciantes e não tem comprovação de repasse como receita da impugnante e, portanto, compõe a base de cálculo do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS; para outro lançamento, o AFRFB está considerando o mesmo valor recebido dos Anunciantes e não tem comprovação de repasse como pagamentos a beneficiários não identificados e, portanto, exigindo o imposto, a um ali quota de 35%- (trinta e cinco por cento), fundamentado no art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1995." (ipsis litteris) .diz que "os lançamentos não podem coexistir. O lançamento do IRRF, por incongruência fática, exclui o lançamento de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, e vice-versa, uma vez que os mesmos valores não podem ser considerados ao mesmo tempo receita da impugnante e pagamentos a terceiros não identificados por conta e ordem de Anunciantes." (ipsis litteris);

.para arrimar seu entendimento, reporta-se à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementa de acórdão atribuído ao Primeiro Conselho de Contribuintes, e conclui com o entendimento da impossibilidade de coexistência dos lançamentos e que caso seja mantido o Auto de Infração do IRRF, o lançamento do IRPJ deve ser cancelado/anulado;

"IV.5 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO — AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

LEGAL SUFICIENTE."

.suscita os princípios constitucionais da moralidade, da legalidade e da eficiência, e o art. 10 do decreto n.º 70.235, de 1972, para contrapor que nenhum dos dispositivos legais citados pela fiscalização no enquadramento legal de infração corresponderiam a um comando legal que a impugnante tivesse violado ou desrespeitado;

.contradita a indicação de apenas dispositivos do Decreto presidencial n.º 4.524, de 2002, sem que tivesse sido mencionada nenhum dispositivo de lei ordinária, de lei complementar, do Código Tributário Nacional — CTN ou da Constituição da República de 1988, o que ensejaria afronta ao princípio da legalidade; e à exigência do inc. IV, do art. 10, do Decreto n.º 70.235, de 1972;

.aludindo, pois, a suposta infringência dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, e reportando-se à jurisprudência administrativa, mediante transcrição de ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, ratifica a suscitação de nulidade;

"V— RAZÕES DE MÉRITO."

"VI - ERRO NA APURAÇÃO POR INCLUSÃO DE RECEITA DE TERCEIROS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS — A RECEITA DAS AGÊNCIAS DE

PUBLICIDADE CORRESPONDE AO DESCONTO PADRÃO — EXCLUSÃO DA RECEITA DE TERCEIROS."

.tece considerações de que a fiscalização teria apurado suposto débito de Cotins, e quanto à determinação da base de cálculo, teria assim se pronunciado no Termo de Verificação Fiscal — TVF: "A base de cálculo foi apurada tomando-se o faturamento e outras receitas. Apenas para fatos geradores posteriores a 23/10/2004, exclui-se as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas e glosando-se as importâncias sem comprovação da efetiva realização dos serviços;

.a seu ver, a fiscalização teria cometido dois "erros gravíssimos" na apuração da base de cálculo presumida do suposto débito da Cofins;

.em primeiro lugar por ter limitado a exclusão das importâncias pagas diretamente ou repassadas a terceiros, ou seja, por ter incluído na base de cálculo receitas que não seriam da impugnante;

.em segundo lugar, porque teria glosado supostas importâncias pagas a terceiros sem comprovação de efetiva realização dos serviços, importâncias estas que no lançamento de suposto IRRF (Processo n.º 0680.018830/2007-10), foram objeto de presunção de pagamento a beneficiário não identificado, em total contradição fática, o que motivaria a afirmação de impossibilidade de coexistência dos lançamentos;

.afirma que antes de demonstrar especificamente cada um dos erros na apuração da base de cálculo, é relevante resumir a regulamentação e sistemática operacional e financeira da atividade de uma Agência de Publicidade, como a que exerce;

"V1.1 — REGULAMENTAÇÃO DA ATIVIDADE DAS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE."

.Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1966, regula o "exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda";

.Decreto n.º 57.690, de 01 de fevereiro de 1966, aprovou o "Regulamento da Atividade de publicidade";

.Código de Ética dos Profissionais de Propaganda, instituído pelo I Congresso Brasileiro de Propaganda, outubro de 1957, RJ;

.Código Brasileiro de Auto-Regulamentação Publicitária, 05 de maio de 1980;

.Norma-Padrão da Atividade publicitária, 16 de dezembro de 1998;

.Conselho Executivo de Normas-Padrões — CENP, que expede as "Comunicações Normativas";

"V.1.2 — SISTEMÁTICA OPERACIONAL E FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE."

.ainda que seja possível ao Anunciante firmar contrato diretamente com o veículo de comunicação, a atuação da Agência de Publicidade se situa entre esses dois;

.a retribuição pelo serviços prestados pelas Agências de Publicidade, conforme previsto no art. 11, do Decreto n.º 57.690, de 01 /02/1966, é feita por meio do 'Desconto Padrão de Agência, que consiste no "abatimento concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação à Agência de publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica entre aquele e o Anunciante";

.o valor bruto, entendido como o "preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante", é definido por meio de tabela de preços pública e igual para todos Anunciantes que se encontram nas mesmas condições,

independentemente se os serviços foram contratados diretamente pelos Anunciantes ou por intermédio de uma Agência de Publicidade;

.ênfatiza que, em qualquer caso, o faturamento da divulgação pelo Veículo de Comunicação deverá ser feito contra o Anunciante. Havendo a participação/intermediação de Agência e Publicidade, da mesma forma, o faturamento deverá ser feito contra o Anunciante, mas remetido aos cuidados da Agência de Publicidade, que efetuará a cobrança e, após receber, repassar ao veículo de Comunicação o Valor Líquido, definido como "o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante e o

Desconto Padrão de Agência";

.diz que, como norma geral, as Normas-Padrão da Atividade Publicitária, expedidas pelo CENP, estabelecem um percentual mínimo de remuneração das Agências de Publicidade (Desconto Padrão de Agências), caso atendidos alguns requisitos;

.no entanto, não existiria regulamentação clara e precisa que determinasse a forma de se efetuar o faturamento ou a emissão de documentos fiscais em operação publicitária tripartite;

.existiriam alguns dispositivos legais que traçariam alguns parâmetros, quais sejam o art. 17 da Lei nº 4.680, de 1966; o item 14 do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda; o art. 15 do Decreto nº 57.690, de 1966; o item 2.4, das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, expedidas pelo Conselho Executivo de Normas-Padrão — CENP;

.após breves comentários, diz que "em regra geral e na prática, por questões contratuais e em função da obrigação de cobrança, haja vista o crédito concedido pelo Veículo de comunicação ter natureza de crédito, Agência de Publicidade fatura e emite documento fiscal do Valor Bruto, discriminando no corpo do documento fiscal o valor correspondente ao Desconto Padrão de Agência, que é a receita própria, e o valor líquido, que é a receita de terceiros (Veículos de comunicação). Assim formalizada a operação, quando a Agência de Publicidade recebe o valor bruto do Anunciante, apropria-se de sua comissão (Desconto Padrão de Agência), normalmente, equivalente a 20% (vinte por cento) do valor total do documento fiscal, e repassa o valor líquido para o Veículo de Comunicação.";

faz consideração, então, de que "neste contexto, é fácil perceber que a receita efetiva da Agência de Publicidade não corresponde, por óbvio, ao valor total constante do documento fiscal, uma vez que este valor é composto do valor referente ao serviço prestado pelo Veículo de Comunicação (Valor Líquido); não raras vezes de reembolso de despesas antecipadas pela Agência de Publicidade, e, por fim, dos honorários pelo agenciamento (Desconto Padrão de Agência)";

.afirma que "destas 3 (três) naturezas de valores que compõem o valor total do documento fiscal emitido, somente os honorários pelo agenciamento (Desconto Padrão de Agência) tem natureza de faturamento da Agência de Publicidade, ou seja, somente estes valores podem compor o referencial para determinação da base de cálculo presumida para apuração do IRPJ;

.aduz, por fim, que "essa sistemática de faturamento e emissão de documento fiscal no Valor Bruto pela Agência de Publicidade para fins de cobrança, recebimento e repasse aos Veículos de comunicação, nos termos das normas citadas, é plenamente válida, lícita e 'rescaldada' pela doutrina e jurisprudência pátria, inclusive, administrativa. É amplamente reconhecido, inclusive, que a receita tributável da Agência de Publicidade corresponde somente aos honorários pelo agenciamento (Desconto Padrão de Agência).";

"V.1.3 — DETERMINAÇÃO DA RECEITA DA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE —
BASE DE

CÁLCULO DA COFINS — EXCLUSÃO DA RECEITA DE TERCEIROS."

.inicia esse tópico contrapondo que não há vedação expressa na legislação de um documento fiscal englobar em seu valor total discriminado receita pertencente a outra pessoa jurídica ou valores que não correspondem a efetiva receita da pessoa jurídica emissora do documento;

.ilustra seu entendimento com passagem de obra atribuída aos doutrinadores Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, ressaltando que cabe ao particular precaver-se perante as Fazendas Públicas, com toda a documentação descritiva e comprobatória de que a receita pertence e foi repassada para terceira pessoa;

.destaca o Ato Declaratório SRF n.º 7, de 14 de fevereiro de 2000, por meio do qual, segundo seu entendimento, a Receita Federal estaria "reconhecendo" a possibilidade de um documento fiscal emitido por uma pessoa jurídica representar também receitas de terceiros;

.assim sendo, entendendo que é possível a emissão de documento fiscal no qual conste também registrada receita de terceiros, independentemente de previsão legal específica, intenta demonstrar a possibilidade de essa receita de terceiros vir a ser regularmente excluída da apuração de tributos incidentes sobre os fatos geradores praticados pela Agência de Publicidade emissora do documento fiscal;

.reporta-se, inicialmente à transcrição de ementa de Solução de Consulta não 423, de 23 de dezembro de 2004, expedida pela SRRF 6 a Região, assim ementada:

"Para as agências de publicidade e propaganda cabe excluir da receita bruta, na base de cálculo da contribuição, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, sendo vedado o aproveitamento de crédito em relação às parcelas excluídas.";

.em segundo lugar reporta-se a excerto do Parecer Normativo COSIT n.º 07, de 02 de fevereiro de 2001, (itens 18, 19 e 20), que, segundo alega, versa sobre critérios a serem obedecidos em função da regra especial de incidência do imposto de renda na atividade de propaganda e publicidade;

"18. Comporão a base de cálculo todas as importâncias pagas, entregues ou creditadas à beneficiária destes, decorrentes, direta ou indiretamente, da prestação de serviços de propaganda e publicidade, realizados com meios (no sentido técnico, artístico e operacional) próprios.

19. Desse modo, estarão excluídas da base de cálculo as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas (gastos feitos com terceiros em nome da agência, mas reembolsáveis, pelo anunciante, nos limites e termos contratuais) ou os valores repassados (gastos feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem do anunciante em nome deste).

20. Também não integram a base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas ao veículo de divulgação, consoante exaustiva enunciação feita no parágrafo único do art. 53. (destaque como na transcrição).

.por fim, reporta-se à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementas de acórdãos e excertos de voto de conselheiro relator sobre a matéria: "Cofins — Receitas das agências de propaganda e publicidade";

.diante disso, afirma que as Agências de publicidade devem levar à tributação da Cotins como receita própria somente o valor correspondente à sua comissão (Desconto padrão de Agência), que corresponderia, normalmente, a apenas 20% do valor total do documento fiscal;

.de tal modo, diz que a fiscalização teria exagerado no lançamento da Cofins, pois que deveria ter excluído da base de cálculo todos os repasses feitos a terceiros de todo o período fiscalizado (ano-calendário de 2004), e não somente os repasses feitos após 23/10/2004;

.raciocina que seria absurdo e antijurídico o entendimento da fiscalização de que somente a partir de 23/10/2004 os valores repassados aos Veículos de Comunicação deixariam de ser receitas da Agência de publicidade. Seu questionamento é porque em decorrência de uma determinada data ou um ato jurídico a natureza da operação e a titularidade da receita mudaria?

.sustenta que a disposição contida no art. 13, da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, teria conteúdo expressamente interpretativo:

"Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei n.º 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."

.reporta-se então ao inc. Ido art. 116 do CTN, que determina que a lei "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa", para sustentar que a disposição do art. 13, da Lei n.º 10.925, de 23/07/2004 deve ser aplicada retroativamente, de maneira a se excluir de todo o período de lançamento os valores repassados a terceiros, conforme teria sido reconhecido pela própria fiscalização nas planilhas de fls. 29 a 61 e que seria comprovado pelas copias anexadas dos documentos comprovantes de repasses a terceiros dos valores pagos pelos anunciantes (Anexo I);

.diz, textualmente, que: "Nestes termos cancelando-se integralmente o Auto de infração de IRRF, constante do processo n.º 10680.018830/2007-10, uma vez que são incompatíveis, a base de cálculo da Cofins considerando toda a receita e excluindo-se os repasses, conforme sobejamente demonstrado, seria os valores apurados no Demonstrativo de lis. 28 dos autos, nunca os valores apurados pela fiscalização que teria desconsiderado todos os repasses comprovados até 23/10/2004";

.diz que o lançamento viola princípios da legalidade e moralidade administrativa, capacidade contributiva e da vedação do confisco;

.conclui, afirmando, textualmente que: caso seja cancelado o referido Auto de infração do IRRF e inacolhidas as preliminares de nulidade acima, o presente Auto de Infração da Cofins deve ter os valores lançados reformulados para os valores apurados na folha 28 destes autos, de forma a retirar da base de cálculo as receitas de terceiros".

"V.1.3. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO DE IRRF — REFORMULAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS — EXCLUSÃO DOS SUPOSTOS PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS."

.contrapõe que na hipótese de ser mantido o Auto de Infração do IRRF, constante do processo n.º 10680.018830/2007-10, tendo em vista a demonstrada incompatibilidade fática, o Auto de Infração da Cofins, por consequência lógica também deverá ser reformulado;

.isto porque, no caso do Auto de Infração do IRRF for mantido será porque foi considerada válida a "discutível presunção" de que teriam ocorrido os serviços de publicidade e pagamento destes serviços a terceiros não identificados. Então, se assim forem considerados realizados estes pagamentos pelos serviços de publicidade, significaria que o valor recebido dos Anunciantes teria sido repassado a terceiros pela prestação de tais serviços, o que demonstraria que, nos termos dissertados, esses valores não seriam receitas da Agência de Propaganda autuada;

.de tal forma os valores recebidos dos Anunciados e considerados pela fiscalização como pagamentos a beneficiários não identificados, por não representarem valores correspondentes a sua receita, deverão ser excluídos da base de cálculo na apuração do valor da suposta Cofins devida;

.ênfatiza que a exclusão dos valores comprovadamente repassados a terceiros deve ser mantida, independentemente da exclusão dos valores defendida no tópicos presente;

.de tal modo, da base de cálculo considerada no demonstrativo da folha 28, deveria, ainda, ser abatido o valor dos supostos pagamentos a beneficiários não identificados;

.conclui que se for mantido, então o Auto de Infração do IRRF, a base de cálculo para apuração da Cotins deve ser alterada para os seguintes valores:

| 2004 Meses | Valor Bruto da Nota Fiscal | Receita Financeira | Valor Repassado Comprovado | Valor Repassado Presumido pela Fiscalização | Saldos de Repasses do Mês Anterior | Referência para Determinação da BC do IRRF Presumido |
|---------------|----------------------------|--------------------|----------------------------|---|------------------------------------|--|
| Janeiro | 298.990,56 | 6.417,14 | 6.603,64 | 0,00 | 0,00 | 298.804,06 |
| Fevereiro | 16.461,03 | 254,61 | 3.932,92 | 0,00 | 0,00 | 10.762,72 |
| Março | 78.404,07 | 636,29 | 47.287,40 | 0,00 | 0,00 | 31.752,87 |
| Abril | 166.046,96 | 3.133,79 | 23.993,23 | 155.000,00 | 0,00 | -11.814,48 |
| Maior | 9.477,72 | 474,94 | 110.206,00 | 0,00 | 11.814,48 | -112.067,82 |
| Junho | 546.923,50 | 296,08 | 149.898,46 | 121.880,00 | 112.067,82 | 163.373,30 |

| 2004 Meses | Valor Bruto da Nota Fiscal | Receita Financeira | Valor Repassado Comprovado | Valor Repassado Presumido pela Fiscalização | Saldos de Repasses do Mês Anterior | Referência para Determinação da BC do IRRF Presumido |
|---------------|----------------------------|--------------------|----------------------------|---|------------------------------------|--|
| Julho | 418.306,08 | 309,86 | 97.806,89 | 159.636,00 | 0,00 | 161.173,05 |
| Agosto | 262.732,37 | 3.081,23 | 60.864,20 | 225.114,00 | 0,00 | -18.144,58 |
| Setembro | 319.140,08 | 595,19 | 54.916,08 | 130.744,00 | 18.144,58 | 113.910,67 |
| Outubro | 211.047,33 | 3.309,11 | 78.194,84 | 128.154,00 | 0,00 | 8.097,60 |
| Novembro | 187.329,84 | 2.076,89 | 90.790,00 | 52.768,00 | 0,00 | 45.848,73 |
| Dezembro | 322.092,23 | 7.053,44 | 226.824,33 | 137.300,00 | 0,00 | -55.178,66 |

"VI — PEDIDOS E REQUERIMENTOS."

"I) anexação do presente processo administrativo ao processo administrativo nº 10680.018830/2007-10, para que tenha seguimento e julgamento concomitantes, pelos motivos acima expostos;

II) que seja julgado nulo o Auto de Infração ora impugnado em decorrência da cabal demonstração de existência de diversas ilegalidades/nulidades;

III) pedir que seja cancelado o Auto de Infração ora refutado em decorrência da insubsistência das provas e presunções o fundamentam ou pela clara impossibilidade de coexistência com o Auto de Infração de IRRF, caso este não seja cancelado;

IV) no absurdo de serem mantidos os Autos de Infração da Cotins, pedir que seja adequada a base de cálculo, excluindo todos os valores efetivamente repassados a terceiros, sendo o valor supostamente devido nos termos do Demonstrativo de folhas 28 dos autos;

V) no absurdo de serem mantidos os Autos de Infração de IRRF e Cotins, que seja adequada a base de cálculo deste último nos valores acima indicados, excluindo todos os valores presumidos como pagamentos a terceiros não identificados para fins de lançamento daquele primeiro." (ipsis litteris).

b) Impugnação ao Auto de Infração da Contribuição para o PIS/Pasep:

Conforme já mencionado foram apresentadas duas impugnações distintas. Na alentada impugnação específica de 38 (trinta e oito) folhas, quanto ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 339/377), foram expendidos, em síntese, os mesmos argumentos da impugnação da Cofins, com as devidas adaptações à legislação pertinente dessa contribuição.

Anexos a Impugnação

Com as impugnações retro relatadas, a defendente juntou aos autos, além das procurações, instrumentos constitutivos e documentos relativos à representação, cópias reprográficas de diversos documentos que foram formalizadas nos Anexos I, II, III, IV e V.

É o Relatório.

Ao apreciar a defesa apresentada, a 3ª Turma da DRJ/BHE realizou uma detida análise de todo o processo e manteve o lançamento, proferindo o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

FALTA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DA COFINS.

APURAÇÃO INCORRETA DA COFINS. Somente a partir de 23 de outubro de 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, desde que devidamente comprovadas, a exclusão, para efeito de determinação da base de cálculo da Cofins, das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

FALTA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DO PIS.

APURAÇÃO INCORRETA DO PIS. Somente a partir de 23 de outubro de 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, desde que devidamente comprovadas, a exclusão, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

Lançamento precedente.

Contra o referido acórdão, foi interposto Recurso Voluntário reiterando os fundamentos da sua defesa, que passo a apreciar.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Quanto à preliminar relativa à necessidade de julgamento conjunto com o PTA n.º 10680.018830/2007-10, destaca-se que o Recurso Voluntário interposto nos autos do PTA n.º 10680.018830/2007-10 já foi apreciado pelo acórdão n.º 1301-000.438, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em sessão de 11 de novembro de 2010, assim ementado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA - Não é nulo o lançamento praticado por agente do Fisco que, ao formalizar a exigência, encontrava-se habilitado para o exercício da competência legal que lhe é atribuída, mediante MPF vigente, emitido pela autoridade competente.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - Eventuais equívocos, impropriedades ou insuficiência na indicação da fundamentação legal do lançamento não são suficientes para acarretar a nulidade do auto de infração, mormente quando a descrição dos fatos que ensejou a autuação for de forma clara a permitir a ampla defesa do contribuinte.

IRPJ - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DE REPASSES - Em se tratando de atividade de agência de propaganda e publicidade, é imprescindível a comprovação, com base em documentação comprobatória hábil e idônea, para que as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, possam ser consideradas receitas de terceiros.

CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO DA CSLL POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DE REPASSES O decidido no lançamento principal (IRPJ), deve ser estendido aos demais lançamentos decorrentes, em face da relação de causa e efeito que os vincula. IRRF BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIRSE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO FOR COMPROVADA Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Ademais, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, proferiu o acórdão n.º 3402-002.307, por meio da qual declinou da competência para a Primeira Seção de Julgamento, que é competente para apreciar o Recurso Voluntário:

Configura-se a vinculação do presente processo ao PAF 10680.018830/2007-10 por ser reflexo, ou seja, baseado nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos. Os lançamentos de PIS e COFINS são reflexos do IRPJ, decorrentes do mesmo MPF 06.1.01.00-2007-00436-2, mesmos fatos e mesmos elementos de prova, que resultou nos lançamentos de IRPJ, CSLL, IRRF, referentes ao ano-calendário de 2004.

Dessa forma, conforme disposto no artigo 2º, IV, do RICARF, compete à 1ª (primeira) Seção do CARF o julgamento do recurso voluntário de decisão de 1ª instância que verse sobre aplicação da legislação relativa a PIS e COFINS, quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário nesta Terceira Seção e declinar da competência para a Primeira Seção de Julgamento.

Dessa forma, sendo de competência da 1ª Seção de Julgamento, o acórdão será proferido por autoridade competente e não há nulidade a ser sanada.

Quanto à alegação de nulidade do procedimento fiscal, por inobservância das normas administrativas, por suposta ausência de prorrogação válida do MPF e ausência de MPF-Complementar, não foi identificado nenhum vício. Entre as atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil está a competência para estabelecer aspectos do procedimento de fiscalização, sempre atento à relação de custo/benefício da medida adotada.

É válida, portanto, a Portaria RFB nº 4.006/2007 que, por meio dos seus arts. 12 a 15, fixou o prazo de validade de 120 dias para o MPF-F, podendo ser prorrogado quantas vezes se fizerem necessárias, inclusive por meio eletrônico.

No caso, o sujeito passivo foi cientificado do primeiro MPF em 28/05/2007 (e-fl.4), cuja validade inicial era até o dia 15 de setembro de 2007.

Em 12/09/2007, foi expedido novo MPF Extensivo (e-fl. 117), do qual foi certificada a ciência por AR em 14/09/2007 (e-fl. 120). Houve, portanto, a prorrogação do MPF anterior, antes do seu vencimento.

Por fim, no dia 09/11/2007, foi expedido um MPF-Complementar (e-fl.6), ampliando o objeto da fiscalização para abranger IRRF, PIS, Cofins e CSLL, em eventual lançamento reflexo do IRPJ. A Recorrente foi cientificada desse MPF-Complementar juntamente com a ciência da lavratura dos Autos de Infração de PIS e Cofins, que são lançamentos reflexos decorrentes do IRPJ, isto é, embasados no mesmo conjunto documental analisado na fiscalização do IRPJ.

Não vislumbro, assim, nenhum prejuízo à Recorrente pelo fato de ter tido ciência do MPF-Complementar em conjunto com a ciência dos Autos de Infração, eis que todos os documentos necessários para o lançamento já haviam sido por ela disponibilizados ao longo da fiscalização.

Também não vislumbro nulidade no lançamento por fundamentação legal insuficiente, eis que todo o detalhamento da infração e fundamentos legais foram devidamente indicados no Termo de Verificação Fiscal, que acompanha os Autos de Infração, demonstrando, com clareza, todos os critérios necessários para o pleno exercício do direito de defesa.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade ora suscitadas.

No mérito, trata-se de lançamento de PIS e Cofins reflexo do lançamento principal, já julgado pelo Carf, em fase de análise do Recurso Especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que concerne à base de cálculo do PIS e da Cofins, entendo que o Auto de Infração merece reparo. O cerne da questão diz respeito à inclusão dos valores repassados aos veículos de comunicação (empresas de rádio, televisão, jornais e revistas), pela Recorrente.

Até a vigência do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não havia qualquer autorização legal que permitisse essa exclusão do PIS e da Cofins sobre as receitas repassadas aos veículos de comunicação. Essa pretensão encontrava abrigo apenas nas

disposições legais aplicáveis ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que está associado ao conceito de lucro (isto é, receitas menos despesas), por meio do art. 53 da Lei n.º 7.450/1985.

Portanto, no entendimento da Autoridade Fiscal, confirmado pela decisão de piso, somente a partir da vigência da Lei n.º 10.925/2004, é que passou a ser permitida a exclusão, da base de cálculo do PIS e da Confins, das contribuições devidas pelas agências de publicidade em relação aos valores pagos aos veículos de divulgação, nos termos do seu art. 13:

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal autorizou a exclusão dos valores efetivamente comprovados como repasses aos veículos de comunicação a partir do mês de outubro de 2004, em conformidade com a planilha juntada às fls. e-33 a 65. Entretanto, os valores efetivamente comprovados como repasses dos meses de janeiro a setembro foram mantidos na base do PIS e da Cofins, tendo em vista que a Lei n.º 10.925/2004 não estaria vigente.

Nesse ponto, tem razão a Recorrente no sentido de que os valores por ela cobrados que são repassados aos veículos de comunicação não são receitas por ela auferidas. Essa questão deve ser entendida em conformidade com a legislação que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propagandas (Lei n.º 4.680/65), bem como à luz do Decreto n.º 57.690/66, que regulamenta aquela lei.

Dispõe a Lei n.º 4.680/65 que as agências encaminham as propagandas, por conta de terceiros, aos veículos de divulgação:

Art 2º Consideram-se Agenciadores de Propaganda os profissionais que, vinculados aos veículos da divulgação, a eles encaminhem propaganda por conta de terceiros.

Art 3º A Agência de Propaganda é pessoa jurídica, ... VETADO ..., e 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.

Nesse sentido, os honorários dos serviços de propaganda não se confundem com os reembolsos de despesas que também são cobrados pela agência e que visam remunerar os serviços prestados dos veículos de comunicação contratados pela agência, conforme evidencia o art. 7º do Decreto n.º 57.690/66

Art.7º Os serviços de propaganda serão prestados pela Agência mediante contratação, verbal ou escrita, de honorários e reembolso das despesas previamente autorizadas, tendo como referência o que estabelecem os itens 3.4 a 3.6, 3.10 e 3.11, e respectivos subitens, das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo CENP - Conselho Executivo das Normas-Padrão, com as alterações constantes das Atas das Reuniões do Conselho Executivo datadas de 13 de fevereiro, 29 de março e 31 de julho, todas do ano de 2001, e registradas no Cartório do 1º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da cidade de São Paulo, respectivamente sob n.º 263447, 263446 e 282131. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.563, de 31.12.2002)

Os valores cobrados pela agência dizem respeito, portanto, tanto aos seus honorários quanto aos valores que serão repassados aos veículos de comunicação. É nesse sentido o entendimento evidenciado no Acórdão nº 201-80.660, proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes, em 18.10.2007:

As agências desenvolvem basicamente duas categorias de serviços: (i) serviço intelectual que desenvolve a campanha a ser apresentada para seus clientes, bem como a execução, por meio da mão-de-obra de seus contratados, do planejamento idealizado; e (ii)

serviço de intermediação, por meio do qual indicam ao cliente os prestadores de serviços que irão prestar determinados serviços, como divulgação, pesquisa, etc.

prudente analisar como funcionam estas atividades na prática, para fim de melhor visualizar e compreender o serviço prestado. No primeiro caso a agência atua de forma direta e responde pela totalidade do serviço prestado, enquanto na segunda hipótese atua por conta e ordem como intermediária, fazendo a indicação ao cliente da empresa que efetivará o trabalho, respondendo apenas pelo "*acompanhamento*" deste trabalho. Ambos os serviços são cobrados do cliente, sendo que pela "*aproximação*" usualmente se fatura algo entre 5% e 15% do preço do serviço da terceira empresa tercerizada.

As Agências encaminham aos seus clientes *as* notas fiscais dos "tercerizados" juntamente com suas próprias notas fiscais, nas quais discriminam: (i) a **quantia emitida pela outra empresa**, que também emitiu uma nota fiscal; e (ii) O **valor dos honorários da agência** em razão do serviço de intermediação prestado, o qual resulta de um percentual sobre o valor do serviço prestado pela terceira empresa.

Quando é realizado o pagamento da fatura em sua totalidade, a Agência repassa ao tercerizado o valor referente ao seu serviço, retendo o *quantum* relativo aos seus honorários pelo agenciamento da atividade.

Concluo, portanto, que o valor recebido pela Agência não se refere a seu faturamento, mas a faturamento de terceiros. Importante ainda esclarecer que a entrada destes valores se diferem da conceituação de receita para fim de incidência do PIS e da Cofins.

É interessante notar que esse entendimento foi adotado pelo antigo órgão julgador em relação a fatos geradores ocorridos em 30.06.1997 a 30.03.2003 – anteriores, portanto, à Lei 10.925/2004. Em outras palavras, a inexistência de um dispositivo normativo específico que autorizou a retirada dos valores repassados aos veículos de comunicação não foi empecilho para se afastar a tributação sobre mero ingressos que não representam receitas das agências de publicidade.

É importante evidenciar que meras entradas que não incorporam o patrimônio das prestadoras de serviços estão fora da materialidade de incidência as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples entrada de caixa do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no

juízo do RE n.º 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins):¹

“A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.”

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*”².

A vinculação dos valores recebidos ao pagamento de serviços prestados por terceiros impõe condição ou reserva ao ingresso financeiro que afastam a caracterização daquele recebimento como se receita fosse. Sendo assim, independentemente da existência de dispositivo normativo específico que autorizasse essa “dedução” (já que não se poderia deduzir algo que sequer deveria estar incluído), os valores recebidos pela agência que se destinaram ao repasse aos veículos de comunicação devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Em relação a esse ponto, faz-se necessário ressaltar que a Recorrente apenas comprovou o repasse em relação a parte dos valores destacados nas notas fiscais emitidas. Portanto, voto no sentido de excluir da base de cálculo apenas os montantes efetivamente comprovados como repasses (de janeiro a setembro de 2004), conforme constam das planilhas acostadas nas e-fls. e-33 a 65:

- Janeiro de 2004: R\$6.603,64
- Fevereiro de 2004: R\$5.952,92
- Março de 2004: R\$42.287,40
- Abril de 2004: R\$25.995,23
- Maio de 2004: R\$110.206,00
- Junho de 2004: R\$149.898,46
- Julho de 2004: R\$97.806,89
- Agosto de 2004: R\$60.864,20
- Setembro de 2004: R\$54.224,00

No que concerne à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, é importante ressaltar que a Recorrente estava sujeita ao regime cumulativo, razão pela qual se faz necessária a aplicação da decisão do E. STF no RE n.º 390.840

¹ STF, Recurso Extraordinário n.º. 240.785, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 08/10/2014.

² STF, Recurso Extraordinário n.º. 606.107, Tribunal Pleno, Voto da Ministra Relatora Rosa Weber, julgado em 22/05/2013.

que declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, deve ser reproduzida nos julgamentos deste colendo CARF, em razão do disposto no art. 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO INSTITUTOS EXPRESSÕES E VOCÁBULOS SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente.

Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo- s à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15082006 PP00025 EMENT VOL0224203 PP00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214215)

Assim sendo, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas financeiras do ano de 2004.

No que concerne à alegação no sentido de que, caso seja mantido o Auto de Infração relativo à exigência de IRRF, os valores considerados como pagamentos a beneficiário não identificado devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, a alegação do Recorrente não merece prosperar.

O Recorrente parte da premissa que “se foram, por presunção, realizados estes pagamentos pelo serviços de publicidade, significa que o recebido dos Anunciantes foi repassado a terceiros pela prestação de serviço de tais serviços, o que demonstra que, nos termos dissertados acima, estes valores não são receita da Agência de Propaganda Recorrente.”

Entretanto, o fundamentou a lavratura do Auto de Infração para a exigência de IRRF foi a ausência de comprovação dos serviços ou dos beneficiários. Sendo assim, não procede a alegação no sentido de que tais valores, cujos serviços ou beneficiários não foram comprovados, deveriam ser considerados como repasses a terceiros, passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Feitas essas considerações, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de que sejam excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins os repasses aos veículos de comunicação, efetivamente comprovados, bem como para excluir da base de cálculo as receitas financeiras.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro