



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720526/2010-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.491 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOBAST PRODUÇÕES CINEMATOGRAFICAS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AGÊNCIAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. RECEITA DA ATIVIDADE PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. CONTEXTOS JURÍDICO DIFERENTE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto legislativo distinto, concernente à definição de faturamento das agências de propaganda e publicidade, e não para definição da receita da atividade para determinação do lucro presumido.

AGÊNCIAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. CONCEITO DE RECEITA. LEI Nº 4.680/65 E DECRETO Nº 57.690/66. INTERPRETAÇÃO.

Depreende-se dos atos referenciados que os valores constantes das faturas das agências de propaganda e publicidade pertencentes a terceiros, notadamente aos veículos de divulgação, não são receitas da agência e, nesta qualidade, não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Não obstante, a exclusão dos referidos valores fica condicionada à comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, da efetiva transferência das quantias para outras pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que se refere à repercussão do art. 53 da Lei nº 7.450/1985 nas contribuições incidentes sobre o faturamento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Edeli Pereira Bessa (relatora) e Andréa Duek Simantob, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-001.972, na sessão de 5 de abril de 2016, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

AGÊNCIAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. CONCEITO DE RECEITA. LEI N.º 4.680/65 E DECRETO N.º 57.690/66. INTERPRETAÇÃO.

Depreende-se dos atos referenciados que os valores constantes das faturas das agências de propaganda e publicidade pertencentes a terceiros, notadamente aos veículos de divulgação, não são receitas da agência e, nesta qualidade, não podem integrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Não obstante, a exclusão dos referidos valores fica condicionada à comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, da efetiva transferência das quantias para outras pessoas jurídicas.

PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2006 e 2007, a partir da constatação de tributação a

menor de receitas auferidas. A autoridade julgadora de 1ª instância considerou improcedente a impugnação (e-fls. 493/500). O Colegiado *a quo*, converteu o julgamento em diligência nos termos da Resolução n.º 1301-000.160 (e-fls. 608/616) e, ao final, deu provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo da base tributável os valores pagos a empresas de mídia comprovados em sede de diligência (e-fls. 676/687).

Cientificada em 09/08/2016, a Contribuinte não interpôs recurso especial.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 29/07/2016 (e-fl. 711) e em 12/09/2016 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 713/728 no qual a Fazenda Nacional aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 730/733, do qual se extrai:

O processo foi movimentado para a PGFN em **29/07/2016** para ciência do acórdão. Presume-se intimada a Fazenda no prazo de 30 dias, logo, **afigura-se tempestivo o recurso interposto 12/09/2016**.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial (e-fls.713 a 727) onde suscita divergência em relação à interpretação e aplicação do artigo 11 da lei n.º 4.680/1965; do inciso IV do artigo 9º do decreto n.º 57.690/66; e do parágrafo único do artigo 53 da lei n.º 7.450/1985 (e-fl. 715). Os dispositivos legais tratam da tributação das atividades realizadas por agência de propaganda e publicidade.

O recurso especial tem por escopo a uniformização da jurisprudência administrativa, cabendo à recorrente demonstrar a existência de decisão que dê à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Nesse sentido, a Recorrente apresenta acórdão paradigma 9303-003.065 (da 3ª Turma, da CSRF, datado de 13/08/2014). Reproduziu inteiro teor da ementa no corpo do recurso, a qual transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2002, 01/04/2002 a 31/12/2003

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

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

NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada.(grifo nosso)

Do cotejo das ementas, é possível constatar divergência de entendimento, na medida em que o acórdão recorrido considera que são os valores constantes das faturas e repassados a empresas veículos de divulgação, não são receitas da agência de propaganda e publicidade, portanto não integram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Por sua vez, a ementa do paradigma traz um entendimento distinto, no sentido de que os valores pagos a terceiros (veículos de divulgação) não são repasses, mas sim custos ou despesas e que integram a base de cálculo das contribuições.

Para demonstrar a divergência, a Fazenda transcreveu trechos do acórdão *a quo* e do paradigma, dos quais reproduzo os seguintes excertos:

Acórdão recorrido

(...)

A questão discutida nos autos, pelo que se verifica, diz respeito à definição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre as atividades desenvolvidas pela recorrente, que, tratando-se de empresa atuante no ramo de agenciamento de propaganda e publicidade, realizando – como ela própria destaca em seu recurso, a intermediação entre seus clientes (anunciantes) e os meios de comunicação (jornais, rádios e televisões), não corresponderia ao total do montante recebido de suas clientes, mas sim apenas à parcela especificamente referente à remuneração de suas atividades de intermediação (portanto apenas um percentual definido das notas emitidas), sendo válida e legítima, assim, a dedução dos valores de repasses por ela realizados.

(...)

No que diz respeito à fixação da base de cálculo, alinho-me ao entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, antes transcrito, cabendo ressaltar que integrei o Colegiado que resolveu converter o julgamento em diligência para que fossem expurgados dos montantes lançados os valores repassados às empresas de comunicação.

Isto porque, em convergência com o sustentado na peça recursal, as disposições da Lei n.º 4.680, de 1965, e do Decreto n.º 57.690, de 1966, reguladoras da atividade exercida pela Recorrente, deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, única situação em que se poderia falar que o valor desse serviço integraria sua receita.

Acórdão paradigma

(...)

A discórdia entre ela e o Fisco reside na pretensão de se excluir da base de cálculo os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos veículos de divulgação, para tanto, a defesa socorre-se da Lei 4.680/65 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda. (...)

*Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica. **O desconto a ser recebido dos veículos, de que fala o art. 11 da Lei n.º 4.680/65, é apenas uma das formas possíveis de remuneração, constituindo-se na hipótese em que a agência é remunerada pelos veículos e não pelos anunciantes.***

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

Desta feita, enxergo situações fáticas semelhantes, onde empresas de agenciamento de propaganda e publicidade, emitem fatura sobre o total do serviço prestado, e depois,

repassam parte do valor às empresas de rádio, jornal, TV, entre outras (veículos de comunicação).

Todavia no acórdão recorrido, os repasses efetuados não integram a base de cálculo dos tributos, e em sentido oposto, o paradigma entende que, se tais serviços forem faturados em nome da empresa de propaganda, constituem receita própria, devendo ser tributados.

Neste sentido, considero que a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência em relação à interpretação e aplicação do artigo 11 da lei n.º 4.680/1965; do inciso IV do artigo 9.º do decreto n.º 57.690/66; e do parágrafo único do artigo 53 da lei n.º 7.450/1985.

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional.

A PGFN argumenta que, na forma do paradigma indicado, *as agências de propaganda e publicidade não podem excluir da base de cálculo do PIS os valores relativos àqueles repasses, apurados a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas*. Afirma a existência de dissídio jurisprudencial, transcrevendo excertos dos acórdãos comparados, porque, *enquanto o acórdão recorrido aplicou ao presente caso o disposto no §1.º do art. 53 da Lei n.º 7.450/1985, excluindo da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos repasses feitos pelas agências de propaganda aos veículos de comunicação, o acórdão paradigma, em situação muito semelhante a dos presentes autos, afastou a aplicação dos dispositivos do §1.º daquele art. 53*.

Expõe os seguintes fundamentos para reforma do recorrido:

No que tange à agência de publicidade em análise, não há qualquer óbice ao entendimento de que a contratação de serviços junto aos veículos de comunicação para veiculação de propagandas/peças publicitárias de seus anunciantes encontra-se inserida dentre as diversas atividades do objeto social da empresa.

Ocorre que, muito embora o anunciante tenha a opção de realizar o contrato diretamente ao veículo de comunicação, em diversas hipóteses a agência de publicidade acresce o serviço atinente à contratação das emissoras de televisão, rádio, editora, etc, com todas as percalços intrínsecos à atividade, sendo remunerada de forma global. Tal conduta é recorrente e não tem qualquer ilegalidade.

Observe-se, inclusive, que os valores referentes a esse serviço foram faturados em nome da empresa, **constituindo receita própria**. O fato de que haja o repasse **posterior** dessas verbas **decorrente da subcontratação de serviços** é irrelevante neste caso, porque incapaz de excluir a incidência da Cofins.

Neste aspecto, consoante bem disposto no acórdão n.º 203-13.079, “do total das receitas auferidas, relativas a venda de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos os despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo”. Somente poderia ter relevo tal fato no que tange ao imposto de renda, que conforme a literalidade da denominação do referido tributo, incide sobre a renda, acréscimo patrimonial. Porém, esta não é hipótese que agora se apresenta sob julgamento.

Ora, apenas a lei poderia fazer excluir essa incidência, poderia e não o fez. Para tanto, faz-se mister apontar expressamente que as receitas em voga não se inserem em qualquer das hipóteses excepcionais previstas no artigo 3.º, §2.º, da Lei 9.718/98, passíveis de exclusão da base de cálculo da Cofins, *in verbis*:

[...]

Vê-se que as receitas referentes ao serviço de veiculação não estão incluídas no rol do §2º do artigo 3º da Lei 9.718/98, de modo que devem compor a base de cálculo do tributo em tela.

Invoca o voto vencedor do paradigma e conclui:

Por fim, cumpre observar que a partir da entrada em vigor da Lei 10.925/04, e somente a partir daí, as empresas de propaganda e publicidade **optantes pelo regime não-cumulativo** podem excluir da base de cálculo da Cofins os valores repassados aos veículos de comunicação, sob a égide da não-cumulatividade. Como as **empresas optantes pelo lucro presumido** (caso em que se encontra a atuada) **são obrigadas a adotar o regime cumulativo** na apuração de ambas as contribuições, consoante art. 8 da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10 da Lei n.º 10.833/2003. Assim sendo o contribuinte optante pelo lucro presumido, não pode se beneficiar do disposto no art. 13 da Lei n.º 10.925/2004.

Pede, assim, que seja conhecido e provido o recurso especial *para a reforma do acórdão recorrido no ponto ora impugnado*.

Cientificada em 03/11/2016 (e-fls. 741), a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Apesar da aparente similitude entre os casos comparados pela PGFN, os debates na primeira sessão de julgamento em que este processo esteve pautado evidenciaram dessemelhança significativa no que tange à divergência jurisprudencial no âmbito do IRPJ e da CSLL. E isto essencialmente porque o acórdão recorrido não se limitou a decidir incidência sobre faturamento, como fez o paradigma, ao ter em conta exigência pertinente à Contribuição ao PIS. O acórdão recorrido, ao definir a incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, perquiriu do conceito de receita bruta da atividade em tela, e não meramente de faturamento. Neste sentido foi a manifestação do ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no voto condutor do acórdão recorrido:

No que diz respeito à fixação da base de cálculo, alinho-me ao entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, antes transcrito, cabendo ressaltar que integrei o Colegiado que resolveu converter o julgamento em diligência para que fossem expurgados dos montantes lançados os valores repassados às empresas de comunicação.

Isto porque, em convergência com o sustentado na peça recursal, as disposições da Lei n.º 4.680, de 1965, e do Decreto n.º 57.690, de 1966, reguladoras da atividade exercida pela Recorrente, deixam claro que a agência de propaganda **não presta serviço de**

divulgação, única situação em que se poderia falar que o valor desse serviço integraria sua receita. (negrejou-se)

O voto condutor do paradigma, de seu lado, tem em conta a incidência sobre o faturamento prevista no âmbito da Contribuição ao PIS, e decide com base na inexistência de previsão legal para a exclusão dos valores repassados aos veículos de divulgação. Veja-se o que consta do voto do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

No caso sob análise, dúvida não há que a Fiscalização tributou, tão-somente, as receitas **oriundas do faturamento** realizado pela recorrente, com base nas Notas Fiscais de serviços por ela emitidas, como determinava a legislação dessa contribuição, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento em análise. É incontroverso nos autos que os valores lançados **correspondem aos das faturas emitidas pela Fiscalizada**. A discórdia entre ela e o Fisco reside na pretensão de se excluir da base de cálculo os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos veículos de divulgação, para tanto, a defesa socorre-se da Lei 4.680/65 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda. Acontece, porém, que essa lei não dispõe sobre o tratamento tributário das pessoas que menciona, como não poderia ser. A incidência das contribuições devidas pelas agências publicitárias e pelos veículos de divulgação, á época dos fatos em análise, obedecia à regra geral das demais pessoas jurídicas, sem qualquer regalia ou diferenciação.

De outro lado, o que a recorrente pretende, na realidade, é tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação dos serviços. Essa pretensão poderia encontrar abrigo se estivéssemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associada ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as **contribuições incidentes sobre o faturamento**, como é o caso do PIS, que tem como base de cálculo as receitas oriundas da venda de bens, de serviços ou de ambos. As exclusões permitidas são somente aquelas listadas, *numerus clausus*, na lei instituidora da contribuição, *in casu*, a Lei Complementar 7/70, e nas demais que alteraram o texto original, sobretudo a Lei 9.715/1998 e 9.718/1998. Dentre as exclusões legais não se encontra a pretendida pelo sujeito passivo. (negrejou-se)

Nestes termos, as referências à tributação pelo IRPJ e pela CSLL se limitam à sistemática do lucro real, única que contempla dedução de despesas, e nada diz acerca da equiparação da base de cálculo da Contribuição ao PIS à receita da atividade para fins de determinação do lucro presumido, como tratado nestes autos. O paradigma, assim, somente se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca da exigência de Contribuinte ao PIS e, também, de COFINS, por ser tratada de forma equivalente à Contribuição ao PIS, na forma do Decreto nº 4.524, de 2002, citado na fundamentação legal da exigência:

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins **incidentes sobre o faturamento** as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

§ 1º As entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição.

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos

para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitam-se às disposições deste Decreto.

Assim, o recurso especial deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas no que se refere à repercussão do art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985, nas contribuições incidentes sobre o faturamento.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A divergência jurisprudencial demonstrada pela PGFN diz respeito à repercussão do art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985, na determinação do faturamento decorrente da prestação de serviços de propaganda e publicidade. Diz referido dispositivo legal:

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:

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.

O Colegiado *a quo* consignou, dentre outros aspectos, que *às empresas de propaganda e publicidade (Inciso II) é expressamente garantido o direito da exclusão da base de cálculo das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, apurando-se, assim, a efetiva e verdadeira base tributável das atividades apontadas*, e determinou diligência para aferir tais valores, conforme Resolução n.º 1301-000.160. Ao final, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as parcelas correspondentes das receitas tidas por omitidas na determinação do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, bem como das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa, ao longo dos anos-calendário 2006 e 2007.

Contudo, referido dispositivo legal é dirigido, apenas, à determinação da retenção de imposto de renda na fonte, que assim tem por referência o rendimento estimado auferido pelo sujeito passivo. Daí a exclusão de valores que certamente representam custo ou despesa do sujeito passivo, e a aplicação de uma alíquota reduzida sobre o faturamento remanescente.

O art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985, nada se diz acerca da dedução daquelas parcelas para apuração das contribuições incidentes sobre o faturamento.

São recorrentes, neste ramo de atividade, referências à legislação específica que regula a composição do faturamento da atividade de publicidade e propaganda, como a Lei n.º 4.680, de 1965 e Decreto n.º 57.690, de 1966. Da primeira destaca-se:

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.

[...]

Art. 11. A comissão, que constitui a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, bem como o desconto devido às Agências de Propaganda serão fixados pelos veículos de divulgação sobre os preços estabelecidos em tabela.

Parágrafo único. Não será concedida nenhuma comissão ou desconto sobre a propaganda encaminhada diretamente aos veículos de divulgação por qualquer pessoa física ou jurídica que não se enquadre na classificação de Agenciador de Propaganda ou Agências de Propaganda, como definidos na presente Lei.

Art. 12. Não será permitido aos veículos de divulgação descontarem da remuneração dos Agenciadores de Propaganda, no todo ou em parte, os débitos não saldados por anunciantes, desde que sua propaganda tenha sido formal e previamente aceita pela direção comercial do veículo da divulgação.

Art. 13. Os veículos de divulgação poderão manter a seu serviço Representantes (Contatos) junto a anunciantes e Agências de Propaganda, mediante remuneração fixa.

Parágrafo único. A função de Representantes (Contato) poderá ser exercida por Agenciador de Propaganda, sem prejuízo de pagamento de comissões, se assim convier às partes.

Art. 14. Ficam assegurados aos Agenciadores de Propaganda, registrados em qualquer veículo de divulgação, todos os benefícios de caráter social e previdenciário outorgados pelas Leis do Trabalho.

E o Decreto nº 57.960, de 1966, em seu art. 15, prevê o que segue

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

Infere-se, do acima transcrito, que o faturamento dos serviços prestados pelo veículo de divulgação ao anunciante transita pela agência de propaganda inclusive quando é realizado em nome do anunciante.

Pertinente, também, mencionar a regulamentação da Lei nº 7.450, de 1985, pela Instrução Normativa SRF nº 24, de 21 de janeiro de 1986:

1. A base de cálculo do imposto de renda de que trata o artigo 53, inciso II, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, é o valor das importâncias pagas, entregues ou creditadas, pelo anunciante, às agências de propaganda.

2. Não integram a base de cálculo as importâncias repassadas, pelas agências de propaganda, a empresas de rádio, televisão, jornais, publicidade ao ar livre (outdoor), cinema e revistas, nem os descontos por antecipação de pagamento.

Tais dispositivos igualmente confirmam que no valor total do faturamento da atuada existem parcelas que não compõem a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, uma vez que ao final do período de apuração não exerceriam influência na apuração do lucro tributável, por corresponderem a serviços prestados por terceiros, conseqüentemente deduzidos das receitas a título de custos ou despesas vinculados. Sob esse enfoque, portanto, é que deve ser analisado o presente litígio.

Convém registrar que a matéria tratada nos dispositivos transcritos, relativos à Instrução Normativa mencionada, foi igualmente refletida na Instrução Normativa SRF n.º 123, de 20 de novembro de 1992, que dispõe sobre o cálculo e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os serviços em pauta, nos seguintes termos:

Art. 1º - A base de cálculo do Imposto de Renda de que trata o art. 53, inciso II da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, é o valor das importâncias pagas, entregues ou creditadas, pelo anunciante, às agências de propaganda.

Art. 2º - Não integram a base de cálculo as importâncias repassadas pelas agências de propaganda a empresas de rádio, televisão, jornais, publicidade ao ar livre ("outdoor"), cinema e revistas, nem os descontos por antecipação de pagamento.

Parágrafo único - O anunciante e a agência de propaganda são solidariamente responsáveis pela comprovação da efetiva realização dos serviços."

Art. 3º O imposto deverá ser recolhido pelas agências de propaganda, por ordem e conta do anunciante, até o décimo dia da quinzena subsequente à da ocorrência do fato gerador.

§1º A agência de propaganda efetuará o recolhimento do imposto utilizando um único Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, preenchido em duas vias, englobando todas as importâncias relativas a um mesmo período de apuração.

Art. 4º A agência de propaganda deverá fornecer ao anunciante, até o dia 28 de fevereiro de cada ano, documento comprobatório com indicação do valor do rendimento e do imposto de renda recolhido, relativa ao ano-calendário anterior.

Parágrafo único. A informação prestada pela agência de propaganda deverá ser discriminada na Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF anual do anunciante.

Não paira qualquer dúvida, portanto, que na atividade de agenciamento de propaganda, como é o caso presente, para cálculo da antecipação do IRPJ devido ao final do período – peculiarmente recolhida pelo próprio beneficiário do pagamento - adota-se como base de cálculo somente os valores auferidos sobre os serviços próprios prestados, excluindo-se aqueles que, apesar de comporem o faturamento, são destinados a terceiros que participam da contratação.

Mas outro contexto se verifica na apuração das contribuições sobre o faturamento, como bem expresso no paradigma n.º 9303-003.065:

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

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

No caso sob análise, dúvida não há que a Fiscalização tributou, tão-somente, as receitas oriundas do faturamento realizado pela recorrente, com base nas Notas Fiscais de serviços por ela emitidas, como determinava a legislação dessa contribuição, vigente à época dos fatos geradores objeto do lançamento em análise. É incontroverso nos autos que os valores lançados correspondem aos das faturas emitidas pela Fiscalizada. A discórdia entre ela e o Fisco reside na pretensão de se excluir da base de cálculo os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos veículos de divulgação, para tanto, a defesa socorre-se da Lei 4.680/65 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda. Acontece, porém, que essa lei não dispõe sobre o tratamento tributário das pessoas que menciona, como não poderia ser. A incidência das contribuições devidas pelas agências publicitárias e pelos veículos de divulgação, á época dos fatos em análise, obedecia à regra geral das demais pessoas jurídicas, sem qualquer regalia ou diferenciação.

De outro lado, o que a recorrente pretende, na realidade, é tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação dos serviços. Essa pretensão poderia encontrar abrigo se estivéssemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associada ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as contribuições incidentes sobre o faturamento, como é o caso do PIS, que tem como base de cálculo as receitas oriundas da venda de bens, de serviços ou de ambos. As exclusões permitidas são somente aquelas listadas, *numerus clausus*, na lei instituidora da contribuição, *in casu*, a Lei Complementar 7/70, e nas demais que alteraram o texto original, sobretudo a Lei 9.715/1998 e 9.718/1998. Dentre as exclusões legais não se encontra a pretendida pelo sujeito passivo.

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

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

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

A Lei nº 4.680/65, como sua ementa indica, dispõe “sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências.” Após definir que agenciadores são “os profissionais que, vinculados aos veículos da divulgação, a eles encaminhem propaganda por conta de terceiros” (art. 2º), e que agência é a pessoa jurídica especializada em publicidade (art. 3º), estabelece no seu art. 11 que a comissão constitui a remuneração dos agenciadores, enquanto o desconto a remuneração das agências, sendo ambas fixadas pelos veículos de divulgação, sobre os preços estabelecidos em tabela destes.

A finalidade da referida Lei é regular as profissões de publicitário e agenciador de propaganda e não o mercado de propaganda e publicidade. Tanto assim que nos seus artigos finais determinou a sua fiscalização a cargo do antigo Departamento Nacional do Trabalho, enquanto sua regulamentação ficou para o Ministério do Trabalho. Além do mais, o meio da publicidade não funciona

como prevê a lei, sendo comum as agências substituírem as pessoas físicas que exercem a atividade regulamentada de agenciador de propaganda.

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

As disposições acerca do faturamento, mas não sobre os valores de faturas ou notas fiscais, repita-se, encontram-se no Decreto nº 4.680/65, que dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

As agências de propaganda desenvolvem atividades complexas, sendo remunerada de diversas formas, tanto por parte dos veículos quanto pelos clientes-anunciantes. Neste sentido a própria recorrente informa que tal remuneração pode ser decomposta em três parcelas: honorários à base de 20%, cobrados dos veículos; honorários de no mínimo 15%, cobrados dos clientes-anunciantes; e honorários diversos, por serviços especiais, como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, etc.

Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica. O desconto a ser recebido dos veículos, de que fala o art. 11 da Lei nº 4.680/65, é apenas uma das formas possíveis de remuneração, constituindo-se na hipótese em que a agência é remunerada pelos veículos e não pelos anunciantes.

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

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

“Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.” (destaque nosso)

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

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

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

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

Passa-se agora à análise da base de cálculo do PIS, que no período é o faturamento ou receita bruta, na forma das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, sendo despidendo analisar as alterações promovidas por esta última. Do total das receitas auferidas, relativas a vendas de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos ou despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo. Daí não se aplicar ao PIS nem à Cofins o conceito contábil de receita como acréscimo patrimonial, não havendo nisto qualquer ofensa ao art. 110 do

¹ In Curso de Direito Comercial, São Paulo, Saraiva, 2º vol., p. 461.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Adentra-se agora no terceiro e último ponto desta análise, cabendo afirmar que, do mesmo modo como a legislação do IRPJ não pode ser aplicada ao PIS, também assim acontece com as decisões administrativas citadas no Recurso, quase todas relativas a esse imposto ou a CSLL, que lhe segue. Apenas Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 e o Acórdão nº 201-73.944 é que dizem respeito à contribuição.

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

Quanto ao Acórdão n.º 201-73.944, invocado sob o argumento de que cabe à fiscalização comprovar que os valores arrecadados por ordem dos veículos de propaganda se constituem em receita por ela auferida, trata da Cofins em situação distinta da dos autos e que serve, inclusive, para demonstrar a diversidade dos contratos no ramo da publicidade.

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

Na primeira situação não há dúvida quanto à tributação, até porque os valores e faturas são independentes. Na segunda, todavia, o veículo fatura pelo total e emite a duplicata correspondente, cobrando o total mas considerando não tributável a parcela que repassará para a agência, a título de comissão. O ilustre relator, Conselheiro Jorge Freire fundamenta-se em julgamento anterior Recurso n.º 109.019 -, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas, para empresa responsável pela administração de obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva. Não aplicaria o mesmo fundamento, pelo que chego a conclusão diferente.

Tanto no julgado mais antigo, relativo a obra subcontratada, quanto no Acórdão n.º 201-73.944, em que o veículo de divulgação fatura e recebe pelo total dos serviços, para efeito de base de cálculo do PIS deve ser tomada a soma dos valores faturados por cada empresa. É vedado o abatimento em virtude de subcontratos e também o decorrente de repasses dos veículos de propaganda às agências.

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

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

“Contribuição para o PIS/Pasep

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

Ementa: PIS/PASEP. FALTA DE RECOLHIMENTO. EMPRESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. DESCABIMENTO. Inexistia dispositivo legal à época dos fatos autorizando a exclusão da base de cálculo dos valores que, computados como receita de prestação de serviços, ou integrantes do faturamento, foram destinados a terceiros (veículos de comunicação) para fazer frente aos custos com a divulgação de propaganda.”(Acórdão n.º 203-12.093, Recurso n.º 129.059, sessão de 24/05/2007, relator Odassi Guerzoni Filho, unânime, sendo que na mesma sessão foi julgado o processo da Cofins, com idêntico resultado Acórdão n.º 203-12.094, Recurso n.º 129.130)

Por fim, destaco que não caberia cogitar aqui da aplicação do art. 13 da Lei n.º 10.925/2004, publicada em 26/07/2004, segundo o qual “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.” O art. 53 da Lei n.º 7.450/85 trata de casos nos quais há incidência de imposto na fonte sobre alguns serviços prestados, inclusive o de propaganda, sendo que o seu parágrafo único exclui de tal retenção os valores por serviços de propaganda e publicidade, pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

A Lei n.º 10.925/2004 introduziu norma nova relativa ao PIS e à Cofins, já sob a égide da não-cumulatividade, sendo impertinente qualquer retroatividade na sua eficácia.

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

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

Ressalte-se que no presente caso, diversamente do que referido no precedente aplicado no paradigma, não há notícia de que os veículos de comunicação também emitiram notas fiscais contra os anunciantes. A autuação tomou por referência os valores expressos em notas fiscais emitidas pela Contribuinte e restou apurado, em sede de diligência que:

Às fls. 665/667, a Delegacia da Receita Federal em Manaus, em atendimento à diligência requisitada por esta Turma julgadora, aportou ao processo o RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, por meio do qual descreve o procedimento realizado; esclarece que, por não terem sido apresentados os assentamentos contábeis correspondentes aos valores pagos a empresas de mídia, a apuração dos referidos valores foi procedida exclusivamente com base nos dados consignados nos documentos ofertados pela contribuinte; e informa que, para efeito de exclusão da base de cálculo das exações devidas, foram considerados tão somente os valores comprovados por meio de documentos fiscais (foram anexadas ao citado Relatório planilhas demonstrativas dos valores apurados).

Registre-se, por oportuno, que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, já se manifestou contrariamente à aplicação retroativa da referida Lei n.º 10.925/2004, nos termos do voto do Ministro Gurgel de Faria no Agravo em Recurso Especial n.º 283.712/PB, transitado em julgado em 02/09/2019:

Como se vê, a controvérsia submetida a julgamento enseja pronunciamento sobre a eventual natureza interpretativa do art. 13 da Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, assim redigido:

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

Por sua vez, o art. 53 da Lei n. 7.450/1985:

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 n.º 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 responsável solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

Do que observa, não há falar em norma de natureza interpretativa, tendo em vista a distinção própria dos tributos regidos pela Lei n. 7.450/1985 e pelo art. 13 da Lei n. 10.925/2004, cujas bases de cálculo não se confundem.

Nesse cenário, a regra do art. 13 produz efeitos a partir do início da sua vigência e, por isso, não pode favorecer a pretensão autoral quanto a períodos anteriores.

De fato, é o faturamento a base de cálculo eleita no tocante à contribuição ao PIS e à COFINS, o qual é entendido 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).

Dito isso, convém anotar que esta Corte Superior, em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.144.469/PR – Tema 313), firmou entendimento segundo o qual "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".

Por isso, *mutatis mutandis*, a Primeira Seção, no julgamento do REsp 847.641/RS, decidiu que "os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS". Esta a ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98).

2. A Carta Magna, em seu artigo 195, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas pelos "empregadores" (entre outros sujeitos passivos), incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

3. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadra no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: (i) a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (ii) sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e (iii) incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.
4. As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, por seu turno, foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares n.º 7/70 e n.º 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (artigo 239).
5. A Lei Complementar 7/70, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.
6. O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: (i) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e (ii) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.
7. A Lei n.º 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória n.º 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas,
8. Deveras, com o advento da Emenda Constitucional n.º 20, em 15 de dezembro de 1998, a expressão "empregadores" do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, foi substituída por "empregador", "empresa" e "entidade a ela equiparada na forma da lei" (inciso I), passando as contribuições sociais pertinentes a incidirem sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.
9. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.
10. A concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, na oportunidade, restou adstringida, de sorte que não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a

alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional nº 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável ab origine, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. A Excelsa Corte considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988.

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis nºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 1º, § 1º).

12. Deveras, enquanto consideradas hígidas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, vislumbra-se a existência de dois regimes normativos que disciplinam as bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) o período em que vigorou a definição de faturamento mensal/receita bruta como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa, dada pela Lei Complementar 70/91, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) período em que entraram em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

13. Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados" (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008).

14. Por outro lado, se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

15. Conseqüentemente, a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de

cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária (Precedentes oriundo da Segunda Turma do STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

16. Outrossim, à luz da jurisprudência firmada em hipótese análoga: "Não procede, ademais, a alegação de que haveria um "bis in idem", já que os recursos utilizados pelos lojistas para pagar o aluguel (ou, eventualmente, a administração comum do shopping center), por provirem de seu faturamento, já se sujeitaram à incidência das contribuições questionadas (PIS/COFINS), pagas pelos referidos locatários. O argumento, que não foi adotado pelo acórdão embargado e que sequer foi invocado na impetração, prova demais. Na verdade, independentemente de ser o aluguel estabelecido em valor fixo ou calculado por percentual sobre o faturamento, os recursos para o seu pagamento são Invariavelmente (a não ser em se tratando de empresa deficitária) provenientes das receitas (vale dizer, do "faturamento") do locatário. Isso independentemente de se tratar de loja de shopping center ou de outro imóvel qualquer. E não só as despesas com aluguel, mas as demais despesas das pessoas jurídicas são cobertas com recursos de suas receitas, podendo, quando se destinarem à aquisição de bens e serviços de outras pessoas jurídicas, formar o faturamento dessas, sujeitando-se, conseqüentemente, a novas incidências de contribuições PIS/COFINS.

Ora, essa é contingência inevitável em face da opção constitucional de estabelecer como base de cálculo o "faturamento" e as "receitas" (CF, art. 195, I, b). Por isso mesmo, o princípio da não-cumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art. 195, § 12). Como lembra Marco Aurélio Greco, "... uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos.

Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura" (GRECO, Marco Aurélio. "Não-cumulatividade no PIS e na COFINS", apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101).

Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637/02 (PIS/PASEP) e Lei 10.833/03, alterada pela Lei 10.865/04 (COFINS). Aliás, há, em doutrina, críticas severas em relação ao modo como a matéria está disciplinada, por não representar qualquer vantagem significativa para os contribuintes. "O novo regime", sustenta-se, "longe de atender aos reclamos dos contribuintes - não veio abrandar a carga tributária; pelo contrário, aumentou-a -, instaurou verdadeira balbúrdia no regime desses tributos, a ponto de desnortear o contribuinte, comprometer a segurança jurídica e fazer com que bem depressa a sociedade sentisse saudades da época em que era o da cumulatividade" (MARTINS, Ives Gandra da Silva, e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, cit., p. 12).

Independentemente das vantagens ou desvantagens do regime da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador, matéria que aqui não está em questão, o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições." (EREsp 727.245/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção,

julgado em 09.08.2006, DJ 06.08.2007) 17. In casu, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

18. Recurso especial provido, invertidos os ônus de sucumbência.

(REsp 847.641/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 20/04/2009)

Nessa linha é que se afirma que "os contratos privados firmados pelas pessoas jurídicas contribuintes não podem retirar da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS parcela de seu faturamento ou receita a pretexto de haver retenção desses valores pela outra parte contratante antes do seu ingresso no caixa da empresa contribuinte, sendo necessária à exclusão a existência de lei federal específica" (REsp 1.441.457/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2017).

Assim, só com o advento do art. 13 da Lei n. 10.925/2004, autorizou-se às empresas de publicidade o desconto contábil na base de cálculo da PIS e da COFINS das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de comunicação responsáveis pela veiculação da publicidade (rádio, televisão, jornais, revistas).

Na hipótese dos autos, as instâncias ordinárias concluíram de maneira diversa e determinaram a aplicação retroativa do art. 13 da Lei n. 10.925/2004, consignando tratar-se de norma interpretativa, uma vez que teria vindo a positivar o que já era realidade no plano fático, a saber, que os valores repassados a terceiros não seriam abrangidos pelo conceito de faturamento.

Entretanto, por não ser esse o melhor entendimento, o recurso fazendário deve ser provido para julgar improcedente o pedido autoral quanto aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência do referido art. 13 (os quais a sentença consignou terem ocorrido de fevereiro a junho de 2004).

Acrescente-se que a permissão para a dedução dos valores em tela é previsto no art. 13 da Lei nº 10.925, de 2004, apenas na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, e ainda associada à vedação de *aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas*.

Ademais, como já mencionado no exame do conhecimento, as exigências aqui em debate se reportam ao Decreto nº 4.524, de 2002, cujo art. 3º reporta a Contribuição ao PIS e a COFINS como incidentes sobre o faturamento. Logo, os valores consignados em fatura, recebidos dos clientes por serviços prestados, e cuja materialidade não é desconstituída pela demonstração de que o pagamento fora feito em favor do veículo de propaganda e publicidade, são base de cálculo para tais incidências.

Conclui-se, do exposto, que o art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985, não autoriza a exclusão das *importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas* para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por tais razões, na parte conhecida, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, restabelecendo-se o crédito tributário correspondente às parcelas de Contribuição ao PIS e de COFINS excluídas da tributação no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Quanto ao conhecimento parcial encaminhado no detalhado voto da ilustre Relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanho-o integralmente.

Contudo, em relação ao mérito, em que pesem seus judiciosos argumentos, ousou deles discordar, uma vez que concordo integralmente com o entendimento firmado no aresto recorrido.

Pois bem, a discussão inicia-se com a interpretação dada ao art. 53 da Lei n.º 7.450/1985 aplicável à determinação do imposto de renda retido na fonte nas operações de prestação de serviços de propaganda e publicidade, *verbis*:

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:

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.

Embora tal dispositivo diga respeito, especificamente, à retenção do imposto de renda na fonte, abriu-se discussão sobre o alcance de seu inciso II, e a aplicação do seu parágrafo único, quanto à exclusão da base de cálculo do próprio IRPJ devido ao final do respectivo período de apuração. Frisa-se que, à época da discussão desse dispositivo, ainda não havia sido introduzido no ordenamento jurídico pátrio a tributação do IRPJ com base no lucro presumido, o que, em um primeiro momento, acabou praticamente com qualquer discussão mais aprofundada quanto ao alcance da exclusão tratada nesse dispositivo quando da apuração do lucro real, ao final de cada período de apuração.

Por outro lado, com a edição do art. 13 da Lei nº 10.925, de 2004, a referida exclusão passou a ser aplicável também na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins. Confira-se sua redação:

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

Conforme se observa, na apuração dos tributos devidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços de propaganda e publicidade, o alcance dessa técnica de exclusão da base de cálculo das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas restou esclarecida: não se trata de mera exclusão da base de cálculo *para fins de retenção de tributos na fonte*, mas sim de valores que não deverão compor a base de cálculo de PIS, Cofins, e, a meu ver, também de IRPJ e de CSLL, devidos ao final dos respectivos períodos de apuração.

Chama-se a atenção para, especificamente em relação ao PIS e à Cofins, que a discussão a respeito do caráter interpretativo do art. 13 da Lei nº 10.925/2004, é de pouco relevo a conclusão que se extrai do foi decidido pelo STJ no Agravo em Recurso Especial nº 283.712/PB quanto à inexistência de caráter interpretativo dessa norma, aplicando-se tão somente para os fatos geradores ocorridos a partir do início de sua vigência, pois, no caso concreto, o lançamento diz respeito a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008, portanto, já sob égide desse novo disciplinamento na determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Ocorre que, segundo o voto da Conselheira Relatora, tal dispositivo se aplicaria somente na apuração dessas contribuições na sistemática *não cumulativa*, uma vez que, ao final do dispositivo em questão, consta a vedação ao *aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas*.

Discordo desse entendimento.

A meu sentir, a vedação à tomada de crédito - quando o prestador de serviços de propaganda e publicidade excluí da base de cálculo do PIS e da Cofins as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas - é aplicável a todas as formas de apuração, sendo que, para harmonizar esse método ao regime não cumulativo de apuração dessas contribuições, o legislador deixou claro que, para os contribuintes que apuram o PIS e a Cofins pelo regime não cumulativo, seria vedado o citado crédito.

Ora, não faria sentido o legislador limitar tal exclusão à apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, pois, ainda que assim não fosse, ou seja, se os contribuintes tivessem que incluir na base de cálculo dos débitos dessas contribuições os valores integrais recebidos dos anunciantes, os valores pagos às empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para veiculação das propagandas seriam considerados insumos na prestação de serviço, e, conseqüentemente, dariam direito a crédito de PIS o Cofins. Em outras palavras: limitar o alcance do art. 13 da Lei nº 10.925/2004 ao regime não cumulativo tornaria o dispositivo inócuo, pois, ao fim e ao cabo, o seu alcance prático se dá exatamente na apuração das bases de cálculo de PIS e de Cofins no regime cumulativo, com o intuito de reduzir a litigiosidade acerca do tratamento tributário dado às empresas de publicidade e propaganda!!!

Em que pese não ser meu entendimento, não se olvida, contudo, que se enverede por outra seara interpretativa, entendendo que esses valores pagos a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas não se incluem no conceito de insumo.

Há ainda outra hipótese de não creditamento das pessoas jurídicas tributadas com base no regime não cumulativo: pessoas jurídicas que se dedicavam ao ramo de publicidade e propaganda, tributadas com base no lucro real e, conseqüentemente, apuravam o PIS e a Cofins pelo regime não cumulativo, já realizariam essa exclusão de base de cálculo de débitos, adotando as cautelas necessárias por meio do não creditamento dessas importâncias pagas.

Tendo em vista o entendimento firmado pela Receita Federal de que o art. 13 da Lei n.º 10.925/2004 se aplicava tão somente de modo prospectivo, tal conduta pode ter redundado em demandas judiciais por parte dos contribuinte.

É o que pode explicar a discussão travada no Agravo em Recurso Especial n.º 283.712/PB, cujos excertos foram reproduzidos no voto da M.D. Conselheira Relatora. E, desse precedente judicial se extrai a conclusão de que *os valores percebidos pelas empresas de publicidade somente se enquadrariam no conceito de receita bruta contido nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, mas não na definição de faturamento aplicado para as empresas tributadas com base no regime cumulativo*. Isso em face da inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98 declarada pelo E. STF no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão. Veja-se excertos do julgado nesse sentido:

Do que observa, não há falar em norma de natureza interpretativa, tendo em vista a distinção própria dos tributos regidos pela Lei n. 7.450/1985 e pelo art. 13 da Lei n. 10.925/2004, cujas bases de cálculo não se confundem.

Nesse cenário, a regra do art. 13 produz efeitos a partir do início da sua vigência e, por isso, não pode favorecer a pretensão autoral quanto a períodos anteriores.

De fato, é o faturamento a base de cálculo eleita no tocante à contribuição ao PIS e à COFINS, o qual é entendido 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).

Dito isso, convém anotar que esta Corte Superior, em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.144.469/PR – Tema 313), firmou entendimento segundo o qual "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".

tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

Por isso, *mutatis mutandis*, a Primeira Seção, no julgamento do REsp 847.641/RS, decidiu que "os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS". Esta a ementa:

[...]

1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação

contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.8333/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional n.º 20/98).

[...]

7. A Lei n.º 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória n.º 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

[...]

9. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

[...]

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis n.ºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional n.º 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 1º, § 1º).

[...]

14. Por outro lado, se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

[...]

Nessa linha é que se afirma que "os contratos privados firmados pelas pessoas jurídicas contribuintes não podem retirar da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS parcela de seu faturamento ou receita a pretexto de haver retenção desses valores pela outra parte contratante antes do seu ingresso no caixa da empresa contribuinte, sendo necessária à exclusão a existência de lei federal específica" (REsp

1.441.457/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2017).

Assim, só com o advento do art. 13 da Lei n. 10.925/2004, autorizou-se às empresas de publicidade o desconto contábil na base de cálculo da PIS e da COFINS das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de comunicação responsáveis pela veiculação da publicidade (rádio, televisão, jornais, revistas).

Na hipótese dos autos, as instâncias ordinárias concluíram de maneira diversa e determinaram a aplicação retroativa do art. 13 da Lei n. 10.925/2004, consignando tratar-se de norma interpretativa, uma vez que teria vindo a positivar o que já era realidade no plano fático, a saber, que os valores repassados a terceiros não seriam abrangidos pelo conceito de faturamento.

Conforme se observa, nesse precedente o STJ concluiu que a exclusão de que trata o art. 13 da Lei nº 10.925/2004 somente seria possível se considerado o conceito de receita bruta inserto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nessa linha de raciocínio da não tributação de tais valores, há duas conclusões possíveis: para os que defendem que o conceito de faturamento, para fins de incidência do PIS e Cofins *no regime cumulativo*, se traduz tão somente pelos valores contidos na fatura - na linha do decidido no citado Acórdão 9303-003.065 quanto ao conceito de faturamento - a exclusão de que trata o art. 13 da Lei nº 10.925/2004 seria aplicável também a esse regime de apuração dessas contribuições (a partir da vigência desse dispositivo).

Já para os que entendem que, ainda que constem na fatura, essas importâncias repassadas pelas empresas de publicidade e propaganda às empresas de rádio, televisão, jornais e revista não se enquadram no conceito de faturamento, tais ingressos de recursos jamais estariam sujeitos à incidência de PIS e Cofins no regime cumulativo.

Nessa última linha de raciocínio caminhou o acórdão recorrido, com o qual, conforme já explanado, concordo integralmente. Chama-se a atenção para a seguinte passagem do voto condutor do aresto, de lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

No que diz respeito à fixação da base de cálculo, alinho-me ao entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, antes transcrito, cabendo ressaltar que integrei o Colegiado que resolveu converter o julgamento em diligência para que fossem expurgados dos montantes lançados os valores repassados às empresas de comunicação.

Isto porque, em convergência com o sustentado na peça recursal, as disposições da Lei nº 4.680, de 1965, e do Decreto nº 57.690, de 1966, reguladoras da atividade exercida pela Recorrente, deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, única situação em que se poderia falar que o valor desse serviço integraria sua receita. [grifamos]

Veja-se, inclusive, que o relator do acórdão recorrido foi além: não excluiu tais valores somente do conceito de *faturamento*, mas também do conceito de receita bruta, tanto assim que, inclusive, deu provimento ao recurso tanto para fins de IRPJ e de CSLL (apurado pelo regime do lucro presumido, com base na receita bruta), quanto, para o matéria conhecida, para fins de PIS e de Cofins. E isso sequer sem citar o disposto no art. 13 da Lei nº 10.925/2004.

No que diz respeito à suposta ausência de comprovação de que os veículos de comunicação tenham emitido notas fiscais contra os anunciantes, entendo ser irrelevante para o

caso concreto, pois, tratando-se de documentação de terceiros, o contribuinte não teria acesso franqueado a tais elementos probatórios, ao contrário do Fisco, que, desde o início do procedimento fiscal, já poderia ter averiguado tal circunstância, e, se fosse o caso, lavrado os autos de infração *em face dos veículos de comunicação*, jamais refletindo-se nos tributos devidos pela prestador de serviço de publicidade e propaganda.

Por fim, convém ressaltar que, já na decisão de primeira instância, admitiu-se que seria possível a exclusão, nas bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e de Cofins, das importâncias pagas às empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, não o sendo possível admitir-se somente pela ausência de provas, até aquele momento, das alegações do contribuinte. Confira-se:

Concordo com os argumentos apresentados pela Impugnante, os quais demonstram que na tributação de empresas que tem como atividade publicidade e propaganda, podem ser excluídas das bases de cálculos do lucro presumido, da CSLL, do PIS e da COFINS, as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas. [grifos nossos]

No entanto, compulsando os autos, verificamos está correta a tributação, ora direcionada, pela Fiscalização. Pois, o Razão, anexo aos autos nas fls. 102/103, demonstra que as receitas a serem oferecidas à tributação estão contabilizadas na conta, de resultado, nº 31101002-2. E foram estes valores que deram suporte ao lançamento fiscal. Logo, as bases de cálculos foram as indicadas pelo Contribuinte em sua contabilidade e nos demonstrativos de fls. 60/75.

Ademais, a Impugnante não apresentou, em sua Impugnação, documentos comprobatórios (hábeis e idôneos) de seus argumentos indicando que parte destas receitas foram repassadas às empresas de divulgação. Ou melhor, para tanto indicaria a receita a que faria jus, e as repassadas às empresas de comunicações. Logo, correta a tributação.

Considerando o já exposto no presente voto, e ainda o fato de que a questão probatória foi diligentemente analisada na decisão recorrida - e tampouco é matéria devolvida ao exame desta Colenda Turma -, entendo que o Apelo Fazendário não deva ser provido, mantendo-se hígida a decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas no que se refere à repercussão do art. 53 da Lei nº 7.450/1985 nas contribuições incidentes sobre o faturamento, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Manifestei interesse em apresentar a presente declaração de voto a fim de evidenciar as razões que me levaram a divergir do voto da I. Relatora.

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de PIS e COFINS cumulativos, referentes aos anos de 2006 e 2007, sobre a parte dos valores faturados pela Recorrida – agência de publicidade optante pelo lucro presumido – que foi repassada aos veículos de divulgação da propaganda (empresas de mídia).

Segundo o voto vencido, como os valores repassados aos veículos de comunicação foram faturados pela Recorrida, eles deveriam ter sido oferecidos à tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS por representarem receitas da sua atividade, não havendo fundamento legal que permitiria a exclusão desses “custos ou despesas” da base de cálculo do PIS e COFINS no lucro presumido.

Especificamente quanto ao artigo 13 da Lei n.º 10.926/2004, o voto vencido sustenta a sua não aplicação no caso concreto, sob a premissa de que a exclusão estaria restrita às agências de propaganda sujeitas ao regime não cumulativo das aludidas contribuições.

Com a devida vênia, não concordo com o racional empregado.

A Recorrida é *agência de propaganda*, isto é, empresa que integra o mercado publicitário, dedicando-se, primordialmente, à prestação de serviços de propaganda e publicidade.

A atuação do Estado nesse mercado, além de tutelar os direitos do consumidor ou o controle da publicidade enganosa ou lesiva por órgãos de auto-regulamentação, se estende às relações entre o anunciante, a agência e o veículo de divulgação (mídia), através de regramento específico.

Os diplomas legais que regulamentam o mercado em questão são: a Lei n.º 4.680/1965 - que dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências; o Decreto n.º 57.690/1966 - que regulamentou a Lei n.º 4.680/1965; e o Código de Ética dos Profissionais da Propaganda.

O conceito de *agência de propaganda e veículos de divulgação* foi definido pela Lei n.º 4.680/65 nos seguintes termos:

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.

Art 4º. São **veículos de divulgação**, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados

as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários².

Note-se, assim, que: **(i)** agência não divulga propaganda; **(ii)** as atividades da agência de propaganda, inclusive a distribuição do material publicitário aos veículos de divulgação, **são realizadas por conta e ordem do anunciante**; e **(iii)** para se qualificar como um veículo de divulgação, a legislação exige que a entidade tenha *capacidade técnica* de transmitir mensagens ao público e seja *reconhecida* como tal pelos órgãos de classe.

Mais adiante, o artigo 17 da Lei nº 4.680/65 incorporou por remissão as regras constantes do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda. Veja-se:

Art 17. A atividade publicitária nacional será regida pelos princípios e normas do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda, instituído pelo I Congresso Brasileiro de Propaganda, realizado em outubro de 1957, na cidade do Rio de Janeiro.

Por seu turno, o item 14 do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda determina que “os veículos faturarão sempre em nome dos anunciantes, enviando as contas à agências [sic] por elas responsáveis, para cobrança”.

Já o Decreto nº 57.690/66, regulamentando o arcabouço jurídico da atividade publicitária brasileira, elucida nos seus artigos 8, 12, 14, 15 e 16 o seguinte:

“Art 8º Consideram-se Clientes ou Anunciante a entidade ou indivíduo que utiliza a propaganda”.

“Art 12. Ao Veículo de Divulgação não será permitido descontar da remuneração dos Agenciadores de Propaganda, mesmo parcialmente, os débitos não liquidados por Anunciantes, desde que a propaganda tenha sido formal e previamente aceita por sua direção comercial”.

“Art 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por êste fixado em Tabela pública, aplicável a todos os compradores, em igualdade de condições, incumbindo ao Veículo respeitá-la e fazer com que seja respeitada por seus Representantes”.

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

² O Código de Ética dos Profissionais da Propaganda também define Veículos como sendo os “jornais, revistas, estações de rádio, TV, exibidores de cartazes e outras entidades que recebem autorizações e divulgam propaganda, aos preços fixados em suas tabelas”.

“Art 16. O Veículo de Divulgação ficará obrigado, perante o Anunciante, a divulgar a matéria autorizada, no espaço ou no tempo contratado, de acôrdo com as especificações estabelecidas, não podendo o Anunciante, em qualquer caso, pretender influir na liberdade de sua opinião editorial”.
(grifei)

Como se percebe, a função de propaganda abrange basicamente duas atividades: (i) uma em “**conta própria**”, consistente na realização da propaganda propriamente dita e cuja remuneração da agência consiste nos honorários pela produção da campanha publicitária; e (ii) outra em “**conta alheia**”, consistente na intermediação da veiculação da campanha na mídia e cuja remuneração da agência consiste no resultado da operação (*comissão*).

Especificamente sobre a intermediação, toda agência de propaganda tem direito a uma comissão (*desconto padrão*) sobre o preço de tabela dos espaços comercializados pelos veículos de divulgação³.

Considerando, então, que a agência de propaganda agencia toda a parte comercial e financeira entre anunciante (cliente) e veículo de comunicação, consolidou-se neste mercado a prática consistente no “faturamento global” (*comissão + veiculação*), cabendo a agência, ao receber o preço total da veiculação, reter sua comissão (**receita própria auferida em conta alheia**) e repassar os demais valores (**receitas de terceiros**) aos efetivos titulares (empresas de mídia/veículos de divulgação).

Mais precisamente, uma vez concebida a campanha publicitária, a agência coloca perante o veículo o “*Pedido de Inserção*” da propaganda em nome do anunciante. O “*Pedido de Inserção*” é o documento emitido por anunciante ou agência que instrui o veículo sobre a inclusão da mensagem publicitária na programação ou publicação e informa os dados do anunciante para faturamento. Aceito o “*Pedido de Inserção*”, o veículo assume a integral responsabilidade pela veiculação da campanha e o anunciante assume a obrigação do pagamento.

O veículo, então, fatura o anunciante discriminando a veiculação e a encaminha aos cuidados da agência para cobrança. Em seguida a agência fatura o anunciante, incluindo o valor total da propaganda (valor das receitas próprias - honorários e *comissão* + valor das receitas de terceiros - repasses aos veículos de divulgação). Realizado o pagamento total pelo anunciante, a agência reconhece as receitas próprias no seu resultado e repassa ao veículo o valor líquido da sua comissão.

Apesar dessa triangulação (anunciante, agência e veículo), juridicamente há duas relações distintas: a primeira delas é formada entre a agência e o anunciante em função dos trabalhos de criação e agenciamento da campanha publicitária; e a segunda é estabelecida diretamente entre o veículo e o anunciante em razão da veiculação da propaganda, funcionando a agência como mera intermediária e agente de arrecadação.

³ Lei n.º 4.680/65: “Art 11. A comissão, que constitui a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, bem como o desconto devido às Agências de Propaganda serão fixados pelos veículos de divulgação sobre os preços estabelecidos em tabela.

Parágrafo único. Não será concedida nenhuma comissão ou desconto sobre a propaganda encaminhada diretamente aos veículos de divulgação por qualquer pessoa física ou jurídica que não se enquadre na classificação de Agenciador de Propaganda ou Agências de Propaganda, como definidos na presente Lei.”

De acordo com o art. 3º da Lei nº 6.480/65, a agência distribui propaganda aos veículos de divulgação por conta e ordem do anunciante, o que significa dizer que na atividade de veiculação, o vínculo jurídico se dá entre anunciante e veículo. A inclusão do preço da veiculação na Nota Fiscal da Agência ocorre por força da interpretação conferida ao item 14 do Código de Ética (que tem por alicerce legal o art. 17 da Lei nº 6.480/65) e art. 15 do Decreto nº 57.690/66, caracterizando prática usual do mercado.

Os valores faturados a título de divulgação e repassados aos veículos de mídia não constituem receitas da Agência independentemente do seu regime tributário. Tratam-se de receitas de terceiros que devem ser cobradas pela Agência por intermediar a divulgação da propaganda. “É a agência, agenciando”. Ainda que o preço da veiculação seja incluído integralmente na fatura da agência, isso não muda a natureza jurídica dos valores que devem ser repassados, qual seja, de Passivo (obrigação) da agência e receita dos veículos de comunicação.

É justamente por isso que a situação ora analisada é a de hipótese de não incidência.

Embora as bases de cálculo do PIS e COFINS tenham sido alteradas ao longo do tempo, resta evidente que existe entre elas um elemento comum: a incidência sobre as RECEITAS auferidas pelo sujeito passivo, pouco importando o regime de tributação sobre o lucro.

“Receita” (gênero do qual o faturamento é espécie), é toda adição que integra incondicionalmente e com ânimo definitivo no patrimônio da pessoa jurídica. Nesse sentido:

“**Receita** é um novo direito - na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (Ricardo Mariz de Oliveira, Repertório IOB de Jurisprudência, Verbete 1/15528);

"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é 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 recebe." (Geraldo Ataliba citado em "ISS e Base Imponível", in "Estudo e Pareceres de Direito Tributário", RT, 1978, p. 81/85);

3. Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido. Nem sempre a receita resulta, necessariamente, de uma transação em numerário ou seu equivalente, como por exemplo, a correção monetária de valores ativos". (IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, in "Princípios Contábeis", Atlas, 2ª ed. p. 112) (grifei)

Do ponto de vista jurisprudencial, o STF, ao julgar o RE 606.107/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema 283), registrou expressamente que “*sob o prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*”.

Considerando, então, que “receita” é um direito novo que se agrega definitivamente ao patrimônio da entidade, valores arrecadados, mas vinculados diretamente a uma obrigação, de receitas não se tratam. É exatamente esse o caso: em virtude de relações jurídicas previamente existentes, a Recorrida, enquanto *agência de propaganda*, faturou e recebeu recursos que, por estarem diretamente vinculados a uma obrigação com os veículos de divulgação (*repasses*), corretamente não foram por ela considerados receitas.

A propósito, como bem observou o I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães ao redigir o voto da decisão recorrida, *as disposições da Lei n.º 4.680, de 1965, e do Decreto n.º 57.690, de 1966, reguladoras da atividade exercida pela Recorrente, deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, única situação em que se poderia falar que o valor desse serviço integraria sua receita*.

Por mais incômodo que essa prática de “faturamento global” possa causar, não se pode perder de vista que as normas reguladoras da atividade publicitária realmente dão margem para a implementação desse modelo negocial e, mais ainda, nessa situação específica houve diligência que confirmou que o que se pretende tributar são exatamente os valores de veiculação que, embora faturados pela Recorrida, foram por ela arrecadados e repassados aos veículos de divulgação, estes sim os titulares da receita.

Deve-se, pois, dar prevalência não à forma, mas à substância.

Reconhecemos que o ato de *faturar* implica em uma espécie de presunção de que todo o preço constitui receita própria da atividade. É até “automático” o raciocínio: uma vez faturado, deve-se reconhecer e tributar a respectiva receita. Aqui, porém, estamos diante de uma verdadeira exceção à regra geral, afinal restou demonstrado que o “faturamento centralizado” possui *causa jurídica* no mercado publicitário, além do que a contribuinte cumpriu seu ônus de comprovar que, apesar de faturados, os valores foram repassados a título de veiculação.

Admitir que a tributação pelo PIS e COFINS, mesmo no lucro presumido, ocorra pelo simples ato da agência concentrar o faturamento (“refaturando” a veiculação), além de contrariar prática comum à luz das normas reguladoras do mercado publicitário, significaria também admitir o uso de uma *presunção absoluta* que não se sustenta.

Esclarece-se, por fim, que a legislação relativa ao Imposto de Renda na Fonte, embora editada antes da criação da sistemática do lucro presumido, previu expressamente a exclusão dos repasses aos veículos de mídia da base de cálculo da retenção dos serviços prestados pelas empresas de propaganda e publicidade, conforme prescreve o artigo 651 do RIR/99:

Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 53, Decreto-Lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei n.º 9.064, de 1995, art. 6º):

(...)

II – por serviços de publicidade e propaganda.

§ 1º No caso do inciso II, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único).

Observa-se do referido dispositivo legal que o IR-Fonte incide sobre todas as receitas auferidas pelos prestadores de serviços caracterizadamente de natureza profissional, excluindo-se da sua base de cálculo os repasses de recursos que as agências de propaganda fazem para os veículos.

Em 2004, ano este já sob a vigência da sistemática do lucro presumido, o Legislador estendeu a aplicação da exclusão em questão também no tocante ao PIS e COFINS, sem fazer qualquer distinção quanto ao regime tributário adotado pelo contribuinte, mas mantendo a ressalva de vedação ao crédito em relação aos valores excluídos. É o que dispõe o artigo 13 da Lei n.º 10.925/2004:

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

Não obstante a celeuma que existe sobre a possibilidade ou não do art. 13 da Lei n.º 10.925/2004 retroagir, o fato é que, nessa situação específica, esta celeuma é irrelevante, tendo em vista que os fatos geradores contemplados nos lançamentos dizem respeito aos anos-calendário de 2007 e 2008, período este já sob a égide desse comando legal.

O voto da I. Conselheira Relatora afastou a aplicação do artigo 13 nesse caso concreto por entender que a exclusão prevista se destinaria exclusivamente aos contribuintes sujeitos à sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e COFINS.

Discordo dessa interpretação.

Na linha do antigo brocardo romano, *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir. Ora, não havendo a restrição de que a exclusão estaria restrita ao regime não-cumulativo, não poderia o intérprete criá-la.

Feitas todas essas considerações, conclui-se que as exigências de PIS e COFINS não se sustentam, seja em face de estarmos diante de uma hipótese de não incidência, seja em face da exclusão prevista no artigo 13 da Lei n.º 10.925/2004.

São essas as razões, portanto, que me levaram a negar provimento ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli