



Solução de Consulta nº 6.006 - SRRF06/Disit

Data 26 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

AGÊNCIA DE PUBLICIDADE. SIMPLES NACIONAL. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONTA ALHEIA.

Por ser fruto de operação em conta alheia, estão excluídos da base de cálculo do Simples Nacional os valores recebidos por agência de publicidade para mero repasse aos veículos de comunicação e fornecedores, em razão de gastos feitos por conta e ordem do anunciante e em nome deste. Nesse caso, os resultados dessa operação em conta alheia serão considerados receita bruta para a base de cálculo do Simples Nacional. No entanto, por decorrer de operação em conta própria, estão incluídos na base de cálculo do Simples Nacional os valores cobrados do anunciante, relativos aos pagamentos diretos aos veículos e fornecedores, feitos pela agência em seu próprio nome.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 70 DE 24 DE MAIO DE 2016

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 1º; Lei nº 7.450, de 1985, art. 53; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 718; IN SRF nº 123, de 1992, art. 2º; PN CST nº 7, de 1986, itens 19 e 29.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA PARCIAL

São ineficazes os questionamentos, não produzindo efeitos, quando não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XIV.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada afirma (i) ser agência de publicidade, (ii) optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), (iii) ter como sua atividade principal enquadrada no CNAE 73.11-4.00 e (iv) ter dúvida se deve ou não excluir da base de cálculo as importâncias que se refiram aos valores repassados, gastos feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem do anunciante e em nome deste, por não ser considerado receita bruta.

2. Expõe que há algum tempo fazia a exclusão dos repasses da base de cálculo do Simples Nacional, mas que, após setembro de 2017, a Receita Federal do Brasil e o Comitê Gestor do Simples Nacional bloquearam o acesso ao sistema por considerar que a consultante estava se utilizando indevidamente dos descontos da base de cálculo.

3. Entende, com base no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, que, no caso das agências de publicidade, os valores das operações em conta alheia são discriminadas no corpo da nota fiscal, não podendo ser considerados como receita bruta já que a base de cálculo para o pagamento dos tributos deveria ser o valor do serviço prestado, propriamente dito.

4. Alega que, junto a esta consulta, apresenta nota fiscal de prestação de serviço com notas fiscais de operações de conta alheia, em que estão evidenciados que o valor do serviço prestado, de fato, é bem inferior ao valor da nota fiscal de serviços prestados emitida.

5. Ressalta que somente o resultado entre a receita da agência e os valores recebidos pela agência de publicidade para mero repasse aos veículos de comunicação em razão de gastos feitos por conta e ordem do anunciante, deve ser considerado como base de cálculo no Simples Nacional.

6. Assevera que as despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, discriminadas na nota fiscal, são apenas uma intermediação para que o serviço pudesse ser prestado, não significando que houve acréscimo patrimonial. Os montantes apenas teriam transitado por seus livros fiscais, sendo repassados a terceiros.

7. Aponta as seguintes normas como ensejadoras da consulta:

Lei Complementar nº 123, de 2016, art. 3º, § 1º;

Lei nº 7.450, de 1985, art. 53;

RIR, art. 651;

IN SRF nº 123, de 1992, art. 2º;

PN CST nº 7, de 1986, itens 19 e 29 e;

Solução de Consulta Cosit nº 70, de 24 de maio de 2016.

8. Dessa forma, questiona:

1) Deve-se fazer a exclusão da Base de Cálculo do Simples Nacional dos valores de operações em conta alheia?

2) Como fazer essa exclusão no cálculo do imposto?

9. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

10. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

12. Preliminarmente, cabe a observação de que o questionamento de número 2 deve ser considerado ineficaz, com base no inciso XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, uma vez que se trata de pergunta de cunho predominantemente operacional e de assessoria, vislumbrando a forma de operacionalização da ação vislumbrada pela consulente. Contudo, no âmbito do processo de consulta, as dúvidas devem se relacionar a incertezas atinentes à legislação e não a questões práticas, que se constituem em solicitação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a esta RFB.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

13. No que tange ao assunto posto pela consulente, qual seja, possibilidade de exclusão da base de cálculo de valores decorrentes de operações de conta alheia, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 70, de 24 de maio de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28 de julho de 2016, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.

14. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes da Solução de Consulta Cosit nº 70, de 24 de maio de 2016:

2. Em síntese, pergunta se, em caso de opção pelo Simples Nacional a partir de 2015, as agências de propaganda:

2.1. devem ou não excluir da base de cálculo: (i) os “repasses” aos veículos de comunicação e fornecedores de serviços de produção, por conta e ordem do cliente anunciante e em nome deste; (ii) os descontos obtidos por eventual antecipação de pagamento; (iii) “reembolso de despesas, quaisquer despesas autorizadas a veículos de comunicação e fornecedores de serviços de produção, em nome da agência, mas reembolsáveis pelo cliente anunciante”;

(...)

DA BASE DE CÁLCULO: “REPASSES” E “REEMBOLSOS”

3. Lê-se na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

Art. 3º...

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

4. A dúvida consiste em saber se os “repasses” aos veículos de comunicação e fornecedores de serviços de produção, bem como os “reembolsos” às agências são operações de conta própria ou em conta alheia.

5. Antes de prosseguir, deve-se ter em mente que, tanto sob o prisma econômico como sob o jurídico, **receita** e **lucro** são realidades distintas. A primeira significa valores obtidos por alguém na consecução de certa atividade. Já o segundo significa o resultado líquido, positivo, conseqüente desta mesma operação; é o resultado algébrico do confronto entre **receitas** e **custos** (e despesas também). Se determinada pessoa adquire um bem e, por contingências quaisquer, o revende por valor inferior, não obterá **lucro**; mas, ainda sim, terá **receita**.

6. É que **receita**, nos termos das ciências contábeis e da legislação tributária e comercial (arts. 251 e 274 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 176 e seguintes, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), não pode ser definida simplesmente como ingresso ou disponibilização de valores que aumenta o patrimônio da pessoa jurídica.

7. Essa é uma definição incompleta, que fornece apenas uma primeira aproximação e pode levar a conclusões equivocadas (como a de que um valor arrecadado, com destinação previamente fixada, não consubstancia receita):

Assim, receita é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

...

Esta parece-nos uma conceituação adequada, porque caracteriza, por natureza, a produção de bens e serviços como elemento fundamental, porém considera que tais bens e serviços têm abrangência ampla, para incluir receitas não operacionais. Por outro lado, confere ao mercado, por

meio de seus mecanismos de preços, o poder de atribuir um valor de troca á produção da entidade. A definição falha apenas em caracterizar mais nitidamente o efeito da receita no patrimônio. Assim, completando, poderíamos dizer: Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

(IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1987. p. 131-2).

8. Nem poderia ser diferente, tendo em vista que o que realmente **aumenta o patrimônio** da pessoa jurídica é **o lucro** e não a receita. Daí a imprestabilidade desse critério para conceituar esta última, se não se observar que é preciso, para individualizar a receita, fazer a abstração da despesa, de tal forma que, como disse o autor acima, o aumento de patrimônio provocado por aquela é *“considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita”*.

9. De tal modo que os ingressos ou disponibilização de numerário representam, em regra, receitas. Essa regra, entretanto, admite exceção naqueles casos em que houver, ao mesmo tempo em que se ganha o numerário, nascimento de obrigações. É o exemplo dos empréstimos e financiamentos, que não implicam receita para o mutuário, exatamente pelo surgimento de uma obrigação no mesmo instante em que há o ingresso de recursos. Por outro lado, nessa mesma operação, o registro feito pelo credor do recebimento do valor que lhe era devido não representa, por si só, receita a ser registrada.

10. O presente processo trata do que a consulente chama de “repasses” aos veículos de comunicação e fornecedores, além dos “reembolsos” às agências. Para responder à sua questão, é necessário saber se estamos tratando de obrigação própria da agência ou do anunciante, porque adimplir com recursos próprios obrigações de terceiros não pode ser considerado uma prestação de serviço.

11. Se a agência de propaganda efetua o pagamento de uma obrigação que tem como sujeito passivo seu cliente, ela presta serviços por meio dos atos materiais necessários para realizar essa operação, nos quais irá realizar despesas (p.ex., telefone, transporte, salários etc) que integrarão o preço do serviço e pelos quais será remunerada na forma acordada. Contudo, se também suporta o ônus financeiro do pagamento, figura que se assemelha à assunção de dívida prevista nos arts. 299 a 303 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC), está realizando uma operação de empréstimo para o devedor, seu cliente (o anunciante).

11.1. Nesse caso, ao sair recursos da conta caixa/bancos surgirá imediatamente um ativo, representativo de um direito a ser exigido de seu cliente. O pagamento feito por este representará o caminho inverso e não haverá registro de receita ou despesa, a não ser que haja cobrança de juros, por exemplo.

12. Com efeito, esse valor tem natureza distinta das várias despesas realizadas pelo prestador, que integram o preço de seu serviço e, conseqüentemente, a receita bruta. E a diferença reside no fato de que as despesas estão relacionadas a pagamentos de responsabilidade do prestador do serviço, ou seja, de relações jurídicas por ele titularizadas. De forma diferente, a assunção do ônus financeiro de dívida de terceiro, quando há intenção de reaver esse valor, não se caracteriza como despesa e sua cobrança não constitui receita bruta de prestação de serviços para fins de apuração da base de cálculo do Simples Nacional.

13. Sendo assim, conclui-se pela necessidade de, caso a caso, verificar a titularidade das obrigações contraídas. Contudo, no caso específico deste processo, é natural suscitar outra dúvida: se é possível fazer analogia do Simples Nacional com a disciplina da retenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

14. De antemão, cumpre recordar que não é qualquer comparação entre duas disciplinas jurídicas que pode se submetida à analogia. De acordo com a Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 23 de julho de 2014:

10.1. Contudo, para que duas situações sejam submetidas à analogia, há dois requisitos básicos. O primeiro deles é que exista uma afinidade, uma semelhança. Por **semelhança**, entenda-se que as duas situações de fato que se pretende comparar devem concordar em alguns aspectos – não em todos, caso em que seriam iguais, dispensando a necessidade de recorrer à analogia.

10.2. É necessário “que o segundo caso seja suficientemente semelhante ao primeiro, que possa ser desprezado o que os diferencia” (PERELMAN, Chaïm. Lógica jurídica. trad. Vergínia Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 174-5; ver também). “Lá onde a semelhança cessa, onde aparece uma diferença essencial, a analogia encontra os seus limites” (ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. trad. João Baptista Machado. 8ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001. p. 291). Daí que “é preciso que entre os dois casos exista não uma semelhança qualquer, mas uma semelhança relevante” (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. trad. Maria Celeste Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999. p. 153). Se os elementos de fato propriamente decisivos para o tratamento jurídico tiverem uma semelhança relevante, merecerão o mesmo tratamento jurídico; do contrário, uma mera semelhança extrínseca de elementos outros não seria suficiente para uma analogia.

10.3. Por isso, é necessário observar também o segundo requisito para a analogia, que é a existência, nos dois casos, de um motivo ou fundamento comum, chamado de **ratio iuris**: em síntese, é a “razão suficiente” pela qual ao caso paradigmático foi atribuída aquela conseqüência jurídica e não outra. Havendo uma comunhão de ratio iuris, o critério valorativo adotado para o caso paradigmático é, por igual ou maior razão, também aplicável ao outro.

15. Cumpre, então, verificar se, entre há semelhança suficiente e *ratio iuris* comum aos dois casos, Simples Nacional e retenção de IRPJ.

16. No que tange à retenção de IRPJ, o art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 (regulamentado pelo art. 651 do Decreto nº 3.000, de 26 de

março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda, e pelo art. 2º da IN SRF nº 123, de 20 de novembro de 1992), assim dispõe:

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:...

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.

17. O Parecer Normativo (PN) CST nº 7, de 2 de abril de 1986, estende esse entendimento aos pagamentos a fornecedores, nos seguintes termos (confirmados pela Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2 de julho de 2013):

29. De notar, por último, que o pagamento ou crédito feito a fornecedor que não seja agência de propaganda não se inclui, por evidente, na base de cálculo para efeito desta incidência, persistindo, todavia, a obrigatoriedade de retenção e recolhimento da fonte pagadora nos casos em que a legislação determinar (e.g. será o caso de pagamento ou crédito relativo a serviços listados na Instrução Normativa SRF nº 23, de 21/01/86, em obediência a regra estatuída no art. 52 da Lei).

18. Na realidade, observa-se no parágrafo único do art. 53 da Lei o tratamento uniforme de dois fatos distintos: o “pagamento direto” e o “repasso”. A distinção entre ambos é possível vislumbrar a partir do citado PN, em que se lê o seguinte:

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

19. Ou seja, uma coisa é o “pagamento direto” feito a terceiros, em nome da agência, mas cobrado do anunciante. Outra coisa é o “repasso” feito a terceiros pela agência, mas por conta e ordem do anunciante e em nome deste. O que o art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985, fez foi excluir ambas as situações da base de cálculo da retenção do IRPJ. A questão passa a ser, então, se essa lei assim fez porque viu (*constatação jurídica*), em ambas as situações, uma operação em conta alheia, ou se foi por uma *decisão política* (de exoneração) do legislador.

20. Bem, é preciso ficar claro que, como se trata de legislação sobre *retenção*, nem sempre a opção do legislador (seja de constatação jurídica, seja de decisão política) tem em mente o conceito de receita, sendo às vezes sua opção guiada pela paridade e equilíbrio entre as retenções e a futura tributação definitiva. Ou seja, mesmo sabendo que determinado montante constitui uma “receita”, ele pode preferir excluí-lo da retenção para evitar uma desproporção entre as retenções e o tributo definitivo.

21. Mesmo considerando essa ressalva (item 20), tudo leva a crer que, em relação ao “repasso”, tal como acima descrito, o legislador constatou que não se tratava de uma “receita” da agência. Em outras palavras, que era uma operação em conta alheia, uma vez que o pagamento ao terceiro foi “por conta e ordem do anunciante e em nome deste”, razão pela qual não deveria figurar na base de cálculo da retenção do IRPJ.

22. Já em relação à receita (que o PN chama de “reembolso”) relativa ao custo do “pagamento direto” ao terceiro, tal como acima descrito, tudo indica que o legislador tomou uma decisão política. Ou seja, o “pagamento direto” é uma operação em conta própria (“em nome da agência”), que só foi excluída base de cálculo da retenção do IRPJ por uma decisão do legislador, que preferiu – politicamente – dar-lhe um tratamento igual ao que merecia – juridicamente – o “repasso”.

23. Por essas razões, resta concluir que, no caso do já descrito “repasso”, de fato, há uma operação em conta alheia, sendo essa uma razão suficiente para ser excluído da base de cálculo do Simples Nacional, por força de aplicação direta do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

24. Já o “pagamento direto” ao veículo ou fornecedor é uma operação em conta própria, sendo sua cobrança do anunciante insuscetível de exclusão da base de cálculo do Simples Nacional. É descabida, neste caso, a analogia com art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985, porque, como dissemos acima, neste ponto o legislador tomou uma decisão política de conferir a essa operação em conta própria o mesmo tratamento jurídico que teve de reconhecer à operação em conta alheia (do repasse), mas apenas para fins de retenção do IRPJ. Sendo assim, inexistente semelhança suficiente e *ratio iuris* comum, aptas a justificar a aplicação da analogia neste caso. Para que a receita (que o PN chama de “reembolso”) que cobre o custo do “pagamento direto” seja excluída da base de cálculo do Simples Nacional, seria necessária uma nova decisão política do legislador, em sede de lei complementar e citando expressamente esse regime.

(grifos não constam do original)

15. Além disso, informa-se à consultante que a norma tributária que estava contida no art. 651 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, agora encontra-se disposta no art. 718 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, atual Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/18).

Conclusão

16. Diante do exposto, responde-se à consultante, com base nos questionamentos apresentados e na esteira do que foi decidido na Solução de Consulta Cosit nº 70, de 24 de maio de 2016, que:

16.1. Por ser fruto de operação em conta alheia, estão excluídos da base de cálculo do Simples Nacional os valores recebidos por agência de publicidade para mero repasse aos veículos de comunicação e fornecedores, em razão de gastos feitos por conta e ordem do anunciante e em nome deste. Nesse caso, os resultados dessa operação em conta alheia serão considerados receita bruta para a base de cálculo do Simples Nacional;

16.2. No entanto, por decorrer de operação em conta própria, estão incluídos na base de cálculo do Simples Nacional os valores cobrados do anunciante, relativos aos pagamentos diretos aos veículos e fornecedores, feitos pela agência em seu próprio nome; e

16.3. São ineficazes os questionamentos, não produzindo efeitos, quando não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 70 de 24 de maio de 2016, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06