



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.004056/2010-54
ACÓRDÃO	3004-000.242 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRAFICA ESCOLAR SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo da COFINS, por falta de previsão legal, o valor devido às agências de publicidade, a título de desconto padrão de agência e de comissão de agência.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo do PIS, por falta de previsão legal, o valor devido às agências de publicidade, a título de desconto padrão de agência e de comissão de agência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Tratam os autos de lançamento de Contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, decorrentes de glosa de valores indevidamente excluídos da base de cálculo das contribuições, dos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, no valor global de (...), conforme Autuações e Termo de Verificação Fiscal de fls. 02/37.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/37 relata que:

- Em 14/09/2010, o fiscalizado foi intimado a justificar as diferenças entre as suas receitas e bases de cálculos informadas nos DACON dos anos-calendário de 2006 a 2008, bem como apresentar a respectiva documentação comprobatória.

- Em sua resposta, o fiscalizado apresentou planilhas evidenciando que a redução na receita bruta no cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS ocorreu em razão das vendas canceladas, das devoluções de vendas e das comissões de agência.

- Analisando a legislação, a fiscalização concluiu que as comissões de agência não figuram no rol das deduções passíveis de reduzir a receita bruta para cálculo das citadas contribuições.

- Ademais, o referido entendimento estaria de acordo com o disposto na Solução de Consulta nº 23, de 2 de junho de 2008, emitida pela Divisão de Tributação da 4ª Região Fiscal, publicada no Diário Oficial da União de 4 de junho de 2008, bem como no Acórdão nº 13-29944, de 28 de junho de 2010, exarado pela 4ª Turma da DRJ/RJ2.

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada, devidamente intimada, a fim de impugnar os autos de infração acima identificados, apresentou defesa administrativa, com as seguintes alegações, em síntese:

- O valor da comissão repassada às agências de publicidade por parte da Demandante não faria parte do seu faturamento, ou seja, não integraria o conceito de receita bruta da empresa, sendo tal conclusão decorrência lógica do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, pelo qual somente seria tributada a parcela do fato gerador que realmente adentrasse a esfera patrimonial do contribuinte.

- A Lei nº 4.680/65 disporia, no *caput* de seu artigo 11, sobre a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, sendo tal norma regulamentada pelo Decreto nº 57.690/66, modificado pelos Decretos nº 2.262/97 e nº 4.563/2002.

- Dessa forma, o Conselho Executivo de Normas-Padrão teria publicado as referidas Normas-Padrão de relacionamento comercial entre anunciantes, agências de publicidade e veículos de comunicação que nos itens 4 e 5 dispõem:

"4. DAS RELAÇÕES ENTRE AGÊNCIAS DE
PUBLICIDADE E VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO

4.1 É reservado exclusivamente A Agência como tal habilitada e certificada, o "desconto de Agência" não inferior a 20% (vinte por cento), nos termos do item 2.5 e seguintes destas NORMAS-PADRÃO, bem como eventuais frutos de plano de incentivo, voluntariamente instituídos por Veículos.

(..)

5. DAS RELAÇÕES ENTRE VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO E AGENCIADORES
AUTÔNOMOS

5.1 Pela intermediação da venda de espaço/tempo ou serviços, o Agenciador Autônomo fará jus a uma comissão de até 20% (vinte por cento), que lhe será paga pelo Veículo após a liquidação da respectiva fatura pelo Anunciante".

- As Leis 7.450/85 (art. 53, parágrafo único) e 10.952/04 (art. 13), de hierarquia superior a qualquer instrução normativa da Secretaria da Receita Federal, permitiriam às agências de publicidade excluir da base de cálculo do IR, PIS e COFINS "*as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas*". Assim, haveria previsão legal para as deduções efetuadas.

- Somente seria receita da agência aquilo que ela efetivamente cobrasse a título de honorários e comissões, mas nunca a título de reembolso ou repasse. A lei, por ter obrigado a Demandante ao repasse das comissões aos Agenciadores de Propaganda, a quem efetivamente pertenceriam o numerário, não deveria, por isso mesmo, submetê-la ao recolhimento do PIS e da COFINS com a inclusão do referido encargo, vez que a base de cálculo daquelas contribuições não poderia extravasar o teor das expressões contidas na alínea "b", inciso I, do art. 195 da CF/88.

- Não seria justo, muito menos constitucional, tributar parcelas de recursos que não pertenceriam às empresas, seria o mesmo que tributar o patrimônio da própria empresa, caracterizando tributo com efeito de confisco, o que seria vedado pela Carta Magna, no art. 150, IV.

- O faturamento das empresas deveria ser entendido como a diferença entre o valor da fatura emitida pelo contribuinte, abatida a parcela das comissões, que constituiria receita dos Agenciadores de Propaganda, sob pena de afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, e da própria matriz constitucional que definiria o que é o fato gerador daquelas contribuições. Transcreve ementa de acórdão do CARF que confirmaria seu entendimento.

Requer, por fim, a improcedência da autuação.

A 10ª Turma da DRJ/SPO, Acórdão 16-90.853, negou provimento ao apelo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA/COMISSÃO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal, o valor devido às agências de publicidade, a título de desconto padrão de agência e de comissão de agência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA/COMISSÃO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal, o valor devido às agências de publicidade, a título de desconto padrão de agência e de comissão de agência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO

É incabível à Administração deixar de aplicar a lei em razão de alegações referentes à inconstitucionalidade dos dispositivos legais, inseridos legitimamente no ordenamento pelo Poder Legislativo e não afastados pelo Poder Judiciário. A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa reservada ao Poder Judiciário.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente reitera os argumentos de sua impugnação e requer a aplicação retroativa do art. 19, da Lei nº 12.232/2010.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o ponto controvertido nestes autos refere-se à inclusão ou não da comissão de agência paga aos veículos de comunicação e às agências de publicidade na base de cálculo da COFINS e do PIS, no regime cumulativo de apuração.

A Recorrente é veículo de comunicação, que tem como objeto social a edição e impressão de jornais (Jornal O Estado do Maranhão), sujeita ao regime cumulativo de PIS e COFINS.

Entende pela exclusão da base de cálculo das contribuições do valor correspondente à comissão repassada às agências de publicidade, por não compor o seu faturamento. Sustenta que os serviços de divulgação de publicidade e propaganda prestados aos anunciantes pelos veículos de comunicação são sempre intermediados por agências de publicidade e propaganda, as quais, uma vez realizado o contrato entre o veículo de comunicação e o anunciado, recebem daquele o valor da comissão decorrente do negócio firmado.

Já a fiscalização apontou que não há previsão legal para tal exclusão.

Dispõe os art. 2º e 3º da 9.718/98, na redação vigente na época dos fatos geradores (2006, 2007 e 2008), que:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

Dessa forma, a legislação previa que do faturamento da pessoa jurídica seriam excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A Lei nº 4.680/1965, no art. 11, dispõe sobre a remuneração dos agenciadores de propaganda:

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.

Por sua vez, o Decreto nº 57.680/1966, prescreve que:

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

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

(...)

Art. 10. Veículo de Divulgação, para os efeitos deste Regulamento, é qualquer meio de divulgação visual, auditiva ou áudio-visual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecido pelas entidades sindicais ou associações civis representativas de classe, legalmente registradas.

Art. 11. O Veículo de Divulgação fixará, em Tabela, a comissão devida aos Agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda.

As atividades publicitárias seguem uma norma padrão, editada pelo CENP - Conselho Executivo das Normas-Padrão, que previa na época dos fatos, que:

5.1. Pela intermediação da venda de espaço/tempo ou serviços, o Agenciador Autônomo fará jus a uma comissão de até 20% (conte por cento), que lhe será paga pelo Veículo após a liquidação da respectiva fatura pelo Anunciante.

A decisão recorrida bem definiu os papéis de cada empresa enviada nesse mercado:

Os valores pagos pelo Veículo de Comunicação (a pessoa jurídica contestante, no caso em julgamento) às Agências de Propaganda/Publicidade ou aos Agenciadores Autônomos não possuem a mesma natureza jurídica das vendas canceladas, nem dos descontos incondicionais, de sorte a inexistir autorização legal para que tais valores sejam deduzidos das bases de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, como pretende fazer prevalecer a pessoa jurídica reclamante.

O que se tem, no caso em debate, são duas relações comerciais distintas: a primeira é aquela existente entre o Veículo de Comunicação e a pessoa física ou jurídica Anunciante; enquanto a segunda é estabelecida entre o Veículo de Comunicação e a Agência de Propaganda/Publicidade ou Agenciador Autônomo, prestadores da atividade de propaganda ou de publicidade.

Na primeira transação, o Veículo de Comunicação recebe o total do valor do serviço prestado, em vista do que se faz necessário emitir, em nome do Anunciante, uma nota fiscal com a especificação do valor global da operação.

Na seguinte, a Agência de Publicidade ou o Agenciador Autônomos é quem emite a nota fiscal de serviço em nome do Veículo de Comunicação, nela fazendo constar o valor do chamado Desconto-Padrão de Agência ou Comissão de Agência, o que corresponde à efetiva remuneração da Agência de Publicidade pelo serviço prestado.

Dessa forma, a primeira relação é representativa do auferimento de uma receita, por parte do Veículo de Comunicação, enquanto a segunda diz respeito a uma despesa por ela incorrida, de forma que a dedutibilidade somente encontra amparo legal no tocante à apuração do IRPJ e da CSLL, o que representa dizer inexistir permissivo a amparar a dedução dos valores repassados pelo Veículo de Comunicação às Agências de Publicidade, na forma defendida pela manifestante.

No caso, a autuação teve como objeto o faturamento da Recorrente, com base nas Notas Fiscais de serviços por ela emitidas, o que se coaduna com o conceito de faturamento, entendido como, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a receita decorrente das atividades típicas, próprias da pessoa jurídica em cada ramo de atividade econômica. Nesse sentido, cito trecho do voto do Acórdão nº 9303-002.602, de 09/10/2013, Relator Henrique Pinheiro Torres:

No caso em exame, o veículo de divulgação recebeu o total do valor negociado, emitindo uma fatura comercial em nome do anunciante e, após, a agência de publicidade emitiu uma fatura comercial em nome do veículo de divulgação. São duas relações negociais que se formam. Uma entre o veículo de divulgação e o anunciante e outra entre a agência de propaganda e o veículo de divulgação. E cada uma dessas relações negociais haverá repercussão financeira, e, por conseguinte, tributária. No caso específico dos autos, a relação entre anunciante e veículo de divulgação gera receita para este, no valor total da fatura por ele emitida contra àquele. Já na relação estabelecida entre a agência de propaganda e o veículo de divulgação, a receita gerada será da agência, também, no valor da fatura comercial emitida contra o veículo anunciante.

Quanto à tributação dessas receitas em relação ao PIS e à Cofins, não há novidade: comporão o faturamento tanto da agência quanto do veículo de divulgação, e, por conseguinte, integrarão a base de cálculo dessas contribuições, devidas por essas duas pessoas jurídicas. Assim, a receita referente à fatura emitida pelo veículo de divulgação deverá ser, por ele, oferecida à tributação dessas duas contribuições. O mesmo procedimento é esperado da agência de publicidade, em relação à receita recebida do veículo de divulgação.

Note-se que as faturas emitidas, tanto pelo veículo de divulgação contra a anunciante, quanto a da agência contra o veículo de divulgação, referem-

se a serviços prestados por duas pessoas jurídicas distintas, e cada uma delas foi remunerada pelo serviço prestado. Essa remuneração, qualquer que seja a classificação adotada, contábil, fiscal, econômica, não importa, representa faturamento da prestadora do serviço, e como tal está sujeita à incidência do PIS e da Cofins.

[...]

Em outro giro, 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 estivessemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associado ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as contribuições incidentes sobre o faturamento, como é o caso da Cofins, 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 70/1991, 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.

Inclusive, quanto à impossibilidade da dedução, na apuração da COFINS e do PIS, dos valores pagos, sob a forma desconto-padrão ou comissão, pelos Veículos de Comunicação para as Agências de Publicidade, cito outras decisões que adotaram essa interpretação:

Acórdão nº 3201-012.632, j. 17 de setembro de 2025, Relatora Flávia Sales Campos Vale

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/03/2007 a 31/12/2011

VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal, o valor devido às agências de publicidade, a título de desconto padrão de agência.

Acórdão nº 9303-005.978, j. 28 de novembro de 2017, Relator Charles Mayer de Castro Souza

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. INCLUSÃO.

Os valores correspondentes ao chamado desconto-padrão de agência integram o valor do faturamento dos veículos de comunicação, pois são por eles devidos, como comissão, às agências de publicidade, por conta da intermediação entre

anunciante e veículo, possuindo natureza de comissão, consoante expressa disposição das Normas Padrão da Atividade Publicitária.

A Recorrente requer a aplicação retroativa do art. 19, da Lei nº 12.232/2010:

LEI Nº 12.232, DE 29 DE ABRIL DE 2010

Dispõe sobre as normas gerais para licitação e contratação pela administração pública de serviços de publicidade prestados por intermédio de agências de propaganda e dá outras providências.

Art. 19. Para fins de interpretação da legislação de regência, valores correspondentes ao desconto-padrão de agência pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, constituem receita da agência de publicidade e, em consequência, o veículo de divulgação não pode, para quaisquer fins, faturar e contabilizar tais valores como receita própria, inclusive quando o repasse do desconto-padrão à agência de publicidade for efetivado por meio de veículo de divulgação.

Entretanto, não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 ao caso, uma vez que é prescrição específica aplicável à contratação de agências de publicidade pela administração pública.

Ademais, não se aplica aos fatos destes autos a previsão legal para exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte, prevista na Lei 7.450/85 e estendida pela Lei 10.925/2004, também para a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, pois ela se refere apenas aos valores recebidos pelas agências de propaganda e publicidade e repassados aos veículos de comunicação e não o contrário.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro