



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10882.004680/2008-71  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.630 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** TVSBT - CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

A vedação de aplicação retroativa de critério jurídico modificado no curso do lançamento de ofício somente se aplica a um mesmo sujeito passivo. Não se verifica violação àquela vedação em se tratando de consulta administrativa formulada por contribuinte diverso da autuada.

PIS. COFINS. VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. AGÊNCIA PUBLICIDADE. DESCONTO PADRÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Integra o faturamento do veículo de comunicação todo o valor recebido do anunciante para veiculação de sua propaganda, dele não se excluindo a parcela paga, a título de desconto padrão ou comissão de agência de publicidade. Não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 nas relações entre particulares já que a lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

A vedação de aplicação retroativa de critério jurídico modificado no curso do lançamento de ofício somente se aplica a um mesmo sujeito passivo. Não se verifica violação àquela vedação em se tratando de consulta administrativa formulada por contribuinte diverso da autuada.

PIS. COFINS. VEÍCULO DE DIVULGAÇÃO. AGÊNCIA PUBLICIDADE. DESCONTO PADRÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Integra o faturamento do veículo de comunicação todo o valor recebido do anunciante para veiculação de sua propaganda, dele não se excluindo a parcela paga, a título de desconto padrão ou comissão de agência de publicidade. Não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 nas relações entre particulares já que a lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

PROPOSTA DE DILIGÊNCIA. QUESTÃO INCONTROVERSA. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferida proposta de diligência destinada a esclarecer fatos que não são controversos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora. Por maioria de votos em negar a realização de diligência proposta pela relatora, vencidos Fábيا Regina Freitas e Mônica Elisa de Lima. Pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos Fábيا Regina Freitas, Mônica Elisa de Lima e Sidney Eduardo Stahl. Designado para elaborar o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. O conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto. Fez sustentação oral pela recorrente, o advogado Paschoal Raucci, OAB/SP 215520.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente da 3ª Câmara

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Sidney Eduardo Stahl, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábiana Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

## Relatório

Por se tratar de acórdão da relatoria de Conselheiro que não mais compõe o Colegiado, fui designado como relator *ad hoc* neste processo, em razão do quê reproduzo o relatório elaborado pelo relator original e adoto o voto redigido pelo redator designado, bem como a ementa, em conformidade com os termos constantes da ata de julgamento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da ora Recorrente para exigir Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 134/179) no valor total de R\$ 53.486.413,81, aí inseridos multa e juros, relativas ao período de janeiro de 2003 a outubro de 2008.

A acusação Fiscal resume-se na ausência de recolhimento das mencionadas contribuições sobre valores recebidos pela Recorrente (Veículo de propaganda) para a Agência de propaganda. A fiscalização, com base em análise de leis e de alguns livros contábeis fornecidos pela Recorrente concluiu que no caso concreto a receita total, incluindo o chamado desconto-padrão, seria da Recorrente (Veículo) que, por entender de forma diversa, não teria recolhido tributo sobre essa parcela.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 193/230) apontando, em síntese o seguinte:

1 – Decadência em razão da inaplicabilidade ao caso concreto do prazo de 10 anos estabelecido pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212 e a consequente aplicação ao caso concreto do disposto no art. 150, par. 4º. do CTN. Nessa esteira, estariam decaídos os créditos atinentes ao período de janeiro de 2003 a novembro de 2003;

2 - Insurgiu-se apontando inadequada alteração do critério jurídico pela Fiscalização e a consequente violação ao art. 146 do CTN e ao art. 2º, XIII. da Lei n. 9784/99. Isso porque sobre o tema específico tratado nesses autos e a amparar a conduta da Recorrente havia a Solução de Consulta SRF n. 17, de 30 de abril de 2007, que explicitou que “o desconto devido à agência de propaganda previsto no art. 11 da Lei n. 4680 de 1965 não integra a base de cálculo da COFINS devida por veículo de divulgação”, bem como o Parecer da COSIT n. 198/2001, cuja conclusão a respeito da matéria era a mesma. No entanto, em 2008, outra Solução de Consulta da SRF de n. 24/2008, concluiu de forma diversa, reformando o entendimento até então vigente. Segundo explicitou a Impugnante em sua peça a nova orientação não deveria ter sido aplicada aos fatos geradores anteriores à sua publicação.

3 – Aponta, ainda, em relação à Solução de Consulta n. 17, destaca que, a despeito de não ser a Recorrente a Consulente no caso em tela, a matéria analisada naquela oportunidade consistia em interpretação de lei e não de fato concreto, sendo abstrata a análise. Ademais tanto a Solução de Consulta como o Parecer COSIT mencionam amplamente os veículos de divulgação e descontos de agência, não se referindo a um fato isolado, mas ao desconto de agência previsto na lei 4680/65.

4 – No mérito, aponta que as receitas que ingressaram em sua contabilidade a título de descontos de agência não constituem seu faturamento, nos termos do que determina o art. 3º. Da Lei n. 9.718/98 e do art. 2º. Do Decreto 4.544/02. Destaca que não se trata de receita que ingressa definitivamente no seu patrimônio, não é por ela auferida efetivamente, razão pela qual deve ser afastadas do campo e incidência do PIS e da COFINS, pois constituem receitas de terceiros. Cita jurisprudência específica do Eg. 2º. Conselho de Contribuintes e da 2ª. Turma da Câmara Superior a respeito do tema.

A DRJ, analisando as razões expostas, houve por bem desprovê-las em parte apenas para afastar da autuação o período decaído (janeiro a novembro de 2003). O v. aresto recorrido (fls. 328/344) tem a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO*

*DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2008*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.*

*Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional.*

*Na hipótese em que há recolhimento parcial, o prazo decadencial de cinco anos tem início na data de ocorrência do fato gerador.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.*

*A vedação de aplicação retroativa de critério jurídico modificado no curso do lançamento de ofício somente se aplica a um mesmo sujeito passivo. Não se verifica violação àquela vedação em se tratando de consulta administrativa formulada por contribuinte diverso da autuada.*

*BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. FATURAMENTO. DESCONTOS DE AGÊNCIA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O faturamento bruto dos veículos de comunicação decorre da venda dos seus espaços/tempos aos anunciantes. Os valores correspondentes aos chamados "descontos de agência" integram o valor do faturamento dos veículos de comunicação e são devidos às agências de publicidade por conta da intermediação entre anunciante e veículo, possuindo natureza de comissão. Assim, os "descontos de agência" vinculam-se a momento posterior ao do auferimento da receita tributável pelos veículos de comunicação, dela não podendo serem excluídos por falta de previsão legal.*

Em face do mencionado acórdão foi interposto recurso de ofício, conforme informação de fl. 345 e recurso voluntário pela contribuinte (fls.355/407), mediante o qual, de forma resumida, pleiteia a reforma parcial do julgado pelos seguintes fundamentos:

1 – Ilegitimidade da cobrança dos juros sobre a multa de ofício. Cita jurisprudência desse Eg. CARF a respeito do tema;

2 – Alega violação ao princípio da isonomia sob o fundamento de que o acórdão recorrido, ao deixar de aplicar aos contribuintes em geral interpretação dada à legislação ora tratada em consulta formulada por um contribuinte em igualdade de condições. Além disso, o art. 48, par. 11º. da Lei n. 9430/96 remeter à necessidade de publicação da consulta, remete ao que determina o art. 100 do CTN, pois se trataria de norma complementar. Também interessa para a demonstração da generalidade da consulta a disposição no sentido de que havendo divergência entre os entendimentos, haverá edição de ato específico para a unificação de entendimento. Ademais, o par. 4º. do mesmo dispositivo aponta que as autoridades competentes observarão o quanto decidido.

3 – A alteração do critério jurídico pela Receita, por meio de outra Solução de Consulta de número 24, em junho de 2008 somente deve ser aplicada a partir dessa data, razão pela qual devem ser canceladas as exigências, com base nesse novo critério jurídico, de janeiro de 2003 a junho de 2008.

4 – Tece considerações a respeito da Lei n. 9.718/98 e do Regulamento do PIS e da COFINS para defender que a base de cálculo das mencionadas contribuições é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica e não a receita de terceiros, ainda que apenas transitem em suas contas.

5 – Aponta, com base na legislação que rege a atividade de propaganda, que é comum que os veículos emitam em face do anunciante nota fiscal abrangendo todo o valor devido, incluindo-se aí o chamado desconto padrão de agência (20%), que é indicado na própria fatura.

6 – Menciona jurisprudência administrativa e judicial, requerendo a aplicação ao caso concreto.

7 – Requer a aplicação do Parecer COSIT n. 198, de 2001, que, em relação à matéria em tela, destacou que tal remuneração “é decorrência da relação jurídica estabelecida entre a agência de publicidade e o anunciante” e “o desconto de agência não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, como também não integra a base de cálculo da COFINS”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Fábiana Regina Freitas

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, assim dele tomo conhecimento.

I - Desde já adianto que do exame dos autos, verifico que a documentação trazida pela fiscalização para a autuação e pela contribuinte não são, por si só, suficientes para se firmar um juízo de valor a respeito das questões postas.

Explico: A matéria em tela refere-se a inclusão ou não, na base de cálculo do PIS e da COFINS do veículo de comunicação (Recorrente), do valor atinente ao “desconto-padrão de agência”. A celeuma se dá porque, de um lado, a fiscalização entende que o mencionado valor, ainda que transite temporariamente pelas contas do veículo (Recorrente), deve compor a base de cálculo dos mencionados tributos. De outra parte, o contribuinte defende que tal valor não integra definitivamente seu patrimônio, nem decorre de serviços por ele prestados, não se constituindo, portanto, base de cálculo das contribuições devidas pelos veículos.

O que pude verificar é que nem a fiscalização solicitou, nem a Recorrente trouxe aos autos dois documentos que a jurisprudência desse Eg. CARF reputa essencial para o deslinde da causa, quais sejam: os contratos firmados entre o veículo e o anunciante e entre a agência e o anunciante se houver, bem como as faturas emitidas contra os anunciantes.

Os documentos trazidos pela contribuinte, em atendimento às solicitações, foram: Contrato social, planilha informando receitas escrituradas pela contribuinte e demonstrativos da composição da base de cálculo das mencionadas contribuições, DIPJs, LALUR e livros contábeis do período e saldos das contas do Plano de Contas relativo ao ano-calendário 2003.

Veja que em momento algum a fiscalização ou mesmo o recorrente trouxe aos autos o contrato de prestação de serviços celebrado entre a recorrente e seus clientes, as notas fiscais emitidas contra os clientes da recorrente.

Não se conseguiu, assim, estabelecer no caso concreto, a relação fática existente entre veículo (Recorrente), agência e anunciante (cliente) para se verificar se, de fato, tais valores poderiam ou não constituir receita da Recorrente. Buscou-se, por meio de planilhas e livros, bem como por meio de análise da legislação estabelecer essa relação, o que, em função das peculiaridades desse tema, não é suficiente. Seria imprescindível a análise da relação contratual, da origem dessas verbas, bem como da forma com que fora faturada essa verba. Tal, entretanto, não foi feito.

Assim, entendo que, para se firmar convicção em relação ao caso em tela é primordial que se baixe os autos em diligência para a apresentação desses documentos (faturas do período – do veículo em face do anunciante e, se houver, da agência em face do veículo ou do anunciante - e contratos entre o veículo e seus clientes e entre os clientes e as agências – se houver), bem como para possibilitar tanto à Recorrente como ao Fisco a manifestação a respeito dos mesmos.

II - Caso, entretanto, seja superada a proposta supra, entendo que assiste razão ao Recorrente.

Primeiramente, entendo que a Solução de Consulta n. 24, de 2001 deve ser aplicada ao caso concreto por força do que determina o art. 9º da Instrução Normativa RFB n. 1396/2013, que reza:

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013)*

Como se verifica, a própria Secretaria da Receita Federal reconhece que, ao contrário do que decidiu a DRJ, a Solução de Consulta pode ter efeito vinculante em relação a outros contribuintes e não apenas para o consulente. Caberia, assim, à fiscalização verificar o efetivo enquadramento da Recorrente ao caso concreto.

No caso dos autos, pelo panorama traçado pela fiscalização e pela Recorrente, a situação resolvida na solução de Consulta n. 17, de 30 de abril de 2007, é a mesma, qual seja: Saber se o desconto padrão devido à agência de publicidade (art. 11 da Lei n. 4.680/65) integra ou não a base de cálculo devida pelos veículos de comunicação, como a Recorrente.

No caso da Consulta que se pretende ver aplicada, a Receita Federal concluiu que o valor não integra a base de cálculo das mencionadas contribuições devidas pelo veículo de comunicação, já que tais valores seriam apenas repassados para as agências. Já no caso concreto, a Fiscalização concluiu pela incidência das contribuições sobre tais verbas, em total dissonância com a interpretação dada pela COSIT. Nesse passo, entendo que a autuação deve ser cancelada, nos moldes do que decidido na Solução de Consulta n. 17 de 2007, que corroborou o entendimento já consagrado no Parecer COSIT n. 198, de 2001.

O fato de a Consulta n. 17 haver sido revogada posteriormente não afasta sua aplicação ao caso concreto por força do que determina o art. 146 do CTN, que reza:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Assim, considerando que o art. 9º. da IN n. 1396/2013, com redação dada pela IN 1434/2013, determina que as Soluções de Consulta possuem caráter vinculante para a Receita Federal e, considerando, ainda, que a Solução de Consulta n. 17 de 2007 trata do mesmo tema, concluindo que não incide sobre o PIS e a COFINS sobre desconto padrão de agência, deve ser cancelada a exigência compreendida até junho de 2008, quando foi publicada nova Consulta, a de número 24, reformando a anterior Consulta n. 17.

III – Ainda que superada a questão relacionada à aplicação da Solução de Consulta, entendo que assiste razão à recorrente pelas seguintes razões, que passo a expor:

Primeiramente, ainda que não seja determinante para o caso em tela, impõe-se destacar que a presente autuação tem como base legal para sua interpretação o disposto na Lei Complementar n. 70/1991 e no art. 3º. Da Lei n. 9.718/98, incluindo seu parágrafo 1, que foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A mencionada declaração de inconstitucionalidade se deu em sede de Repercussão Geral, por ocasião do julgamento do RE n. 582.235, daí porque aplicável ao caso por força do que determina o art. 62-A do RICARF no que couber.

Voltando ao tema objeto do Recurso Voluntário, qual seja se os descontos-padrão recebido pelos veículos de comunicação e posteriormente repassados às respectivas agências de publicidade pelo serviço por ela prestados, na forma da lei, integram o não a base de cálculo do PIS e da COFINS devida pelo veículo entendendo que assiste razão à Recorrente.

É que a legislação que trata do tema não deixa dúvida de que nem toda a receita que circula pela caixa da empresa será base para a tributação pelo PIS e pela COFINS. A legislação, mais especificamente o art. 2º. da já mencionada Lei n. 9.718/98 determina, inclusive, que as mencionadas contribuições serão calculadas com base no SEU faturamento. Ou seja, o faturamento passível de tributação pelo PIS e pela COFINS é o faturamento da própria pessoa jurídica, restando afastada a tributação no caso de haverem valores decorrentes da prestação de serviços por terceiros.

Ou seja, ainda que os valores decorrentes de “desconto-padrão” seja efetivamente recebido pelos veículos no preço global da fatura, como entendeu a fiscalização, esse fato não quer dizer, por si só, que constitui receita própria, até mesmo porque os valores correspondentes ao desconto são escriturados em contas redutoras de receitas, compensando com o valor global lançado como receita.

Nesse ponto, caberia ao Fisco comprovar que não houve o repasse desse montante às mencionadas agências ou que essa exclusão foi fraudulenta ou mesmo comprovar que, em verdade, esses valores correspondem efetivamente seriam custos do próprio veículo, o que não se procedeu nesses autos.

Quanto à alegação de que não se poderia afastar a incidência das mencionadas parcelas porque tal exclusão não está expressamente prevista na legislação, entendo que ao julgador é dado interpretar a legislação de regência de cada tributo, até porque a lei não prevê ou descreve todas as realidades físicas possíveis. Nessa medida, entendo totalmente passível de exclusão da base de cálculo tal parcela atinente ao desconto-padrão, quando recebido pelo veículo e repassado para as agências de publicidade em razão de decorrer de faturamento de terceiro, não passível de tributação pelo PIS e pela COFINS a teor do que determina o art. 2º. da Lei n. 9.718/98

Aproveito para citar o Processo nº 13808.000175/0074, Acórdão nº 9303002.207 – 3ª Turma, julgado pela Câmara Superior em sessão de 12 de março de 2013, conforme ementa colacionada abaixo, no qual por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, ficando vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Maria Teresa Martinez Lopez e Susy Gomes Hoffmann e os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva:

*Matéria COFINS.AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE*

*Recorrente LEO BURNETT*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE.*

Neste julgado por voto de qualidade foi considerado que o valor tributável da COFINS, devida na forma da Lei Complementar nº 70/91, é o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total da receita proveniente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, pressupondo-se que na falta de documentação hábil e idônea a demonstrar o contrário que a receita da recorrente é o valor total constante das notas fiscais faturas por ela emitidas contra os seus clientes.

Com efeito, trata-se de relações jurídicas absolutamente distintas. Assim entendeu-se que a agência, em relação aos seus anunciantes, opera em nome e por conta próprios, significando a veiculação da campanha publicitária junto aos meios de comunicação um dos custos do serviço que presta e, por isso, não pode ser subtraído da base de cálculo das contribuições sobre a receita.

Filio-me à tese levantada pelos contribuintes no acórdão vergastado de que não pode constituir base de cálculo da recorrente o valor repassado a agência de publicidade.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso da Recorrente para afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre o desconto padrão que é repassado às agências de publicidade. Julgo, por consequência prejudicada a análise do Recurso de Ofício.

Apenas a título de complemento, quanto ao pedido do contribuinte de aplicação do que determina o art. 19 da Lei n. 12.232 de 2010, entendo por bem indeferi-lo e faço pela seguinte razão: A mencionada norma dispõe, segundo sua ementa, *sobre as normas gerais para licitação e contratação pela administração pública de serviços de publicidade prestados por intermédio das agências de propaganda e das outras providências*. Ou seja, a norma pleiteada pelo contribuinte diz respeito à contratação com o Poder Público, o que não se observa na hipótese.

Ademais, o já referido art. 19 possuía, quando de sua aprovação pelo Senado Federal, o parágrafo único, cuja redação era a seguinte: *O disposto nesse artigo se aplica inclusive à contratação de serviços entre particulares, observadas normas de orientação expedidas pelo Conselho Executivo das Normas-Padrão – CENP*. O mencionado parágrafo foi vetado, conforme se verifica da Mensagem no. 203, de 29 de abril de 2010, na qual conta como razão do veto o seguinte trecho:

*“O projeto de lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública, não adentrando nas relações entre os particulares que exercem atividades publicitárias com fundamento na Lei n. 4.680, de 18 de junho de 1965”*

A referida Lei nº 4.680/65 não dispõe sobre o tratamento tributário das pessoas que menciona. Assim a incidência das contribuições devidas pelas agências publicitárias e pelos veículos de divulgação, obedecia à regra geral das demais pessoas jurídicas. Nesta senda, para que se chegue à conclusão de não tributação recorre-se à interpretação dos dispositivos legais e principalmente do art. 2º da Lei 9718/98 que traz em seu bojo o conceito de faturamento próprio e não de faturamento de terceiro, o que possibilita

excluir, ao meu ver, o desconto-padrão de agência de publicidade, posto tratar-se de faturamento desta.

Como visto, resta claro que se torna inviável a aplicação da mencionada norma ao caso concreto, em que se prevê relação entre particulares.

Caso, entretanto, fique vencida quanto ao provimento do Recurso Voluntário, entendo que o Recurso de Ofício deveria ser desprovido pelas seguintes e sintéticas razões:

1- A presente autuação levou em consideração, para contagem do prazo da constituição do crédito, o previsto no art. 45 da Lei nº 8212/1991, declarado inconstitucional pelo Eg. STF, conforme sumula vinculante nº 08/ STF.

2- Em razão de ter havido antecipação de pagamento, já que a autuação informa que houve **insuficiência de pagamento** da contribuição, o prazo deve se contar a partir do fato gerador do tributo, a teor do disposto no art. 150, par. 4º do CTN e da firme jurisprudência desse Eg. CARF nesse mesmo sentido.

Fábia Regina Freitas - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Conforme apontado no Relatório supra, tendo sido designado como relator *ad hoc* neste processo, adoto o voto redigido pelo redator designado, bem como a ementa, em conformidade com os termos constantes da ata de julgamento.

Com todo respeito ao voto da relatora, a qual muito bem se pronunciou a respeito do seu entendimento sobre o presente processo, ousou discordar de suas conclusões em relação ao provimento do recurso voluntário.

De princípio a relatora propôs a realização de diligência para que fosse providenciada a juntada aos autos notas fiscais e contratos de prestação de serviços celebrados entre a recorrente e as agências de publicidade e anunciantes. Serviriam para a análise das relações contratuais estabelecidas e para demonstração da forma em foram faturados os recursos envolvidos.

Neste sentido, entendo que não há controvérsia estabelecida em relação aos fatos ocorridos. A fiscalização efetuou o lançamento discriminando os valores excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins, esclarecendo a origem dessas exclusões e as razões de direito pelas quais não seriam admitidas. Por sua vez, em sua impugnação, a contribuinte não contesta questões fáticas do lançamento, apenas questões de direito. Assim não foi estabelecida qualquer controvérsia em relação à base de cálculo, valores e origem do lançamento. O próprio contribuinte nunca solicitou a realização de diligências para esclarecimento de qualquer questão relativa ao lançamento, ao contrário, toda a sua defesa está amparada em questões de direito. Portanto, por esta razão, entendo que a diligência solicitada pela ilustre relatora não tem o condão de trazer qualquer luz ao deslinde do julgamento e deve ser rejeitada.

## MÉRITO

O contribuinte defende, em síntese, que houve mudança de critério jurídico no lançamento o que não é permitido nos termos do art. 146 do CTN. Afirma que o seu procedimento estava amparado em entendimento da própria Receita Federal quando teria proferido a Solução de Consulta nº 17, de 30/04/2007, cuja ementa está citada na impugnação.

A conselheira relatora dá razão ao recorrente com base no art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013, abaixo transcrito:

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013)(destaquei).*

Ocorre, que o dispositivo normativo só aplica efeito vinculante às Soluções de Consulta Cosit, a partir de sua publicação, e não a qualquer solução de consulta. No caso a Solução de Consulta nº 17, de 30/04/2007, cuja ementa foi publicada no DOU Seção 1, página 18, de 28/05/2007, foi proferida pela Divisão de Tributação - Disit da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal. Portanto não sendo emitida pela Cosit não tem o efeito vinculante de que trata o citado art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

De fato, no período em questão, as soluções de consulta só tinham validade e efeito vinculante para os consulentes. Isto, a meu ver, por uma questão de segurança jurídica, já que o que se publicava era somente a sua ementa, sendo que pela ementa não era possível saber exatamente todo o contexto factual. A legislação sobre consulta tributária não permitia que fosse efetuada consulta sobre fatos hipotéticos ou situações em tese (art. 46 do Decreto nº 70.235/72). De forma que não era possível saber qual o procedimento adotado pela consulente em relação à forma de seu relacionamento comercial com as agências de publicidade, como eram emitidas as respectivas faturas e como o veículo de publicidade contabilizava as suas receitas ou o seu faturamento. Portanto é temerária a tese do contribuinte de que trataria somente de uma questão de interpretação do direito e que seria aplicável o princípio da isonomia tributária. Como é sabido este princípio resume-se em tratar igualmente os que se encontram em idêntica situação fática perante a lei. Somente a leitura de uma ementa em solução de consulta diversa não é possível presumir ou determinar que eles se encontravam em situação fática semelhante.

Somente a partir da edição da IN RFB 1.396/2013, acima citada, é que se alterou a sistemática dos procedimentos e efeitos em relação às soluções de consulta. Como se percebe a competência para responder as consultas foi centralizada na Cosit, órgão central da Receita Federal do Brasil. Passou a ter efeito vinculante a todos e não só ao consulente. Antes disto a competência para emitir as soluções de consulta era pulverizada nas diversas superintendências da RFB e seus efeitos eram restritos aos consulentes.

Veja o que dispõe o art. 46 do Decreto nº 70.235/72 a respeito da consulta:

*Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da **legislação tributária aplicáveis a fato determinado.***

*Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta. (destaquei)*

Evidente que não se pode afirmar que os fatos determinados constantes do presente processo são idênticos aos fatos objetos da referida solução de consulta. No caso o próprio contribuinte poderia ter formulado um processo de consulta, esclarecendo os fatos e solicitando a correta tributação nos termos da legislação aplicável.

Por conseguinte é de se concluir que não houve quebra do princípio da segurança jurídica ou mudança de critério jurídico, pois o art. 146 do CTN, abaixo transcrito, determina que não pode haver mudança de critério jurídico, anteriormente estabelecido, em relação ao mesmo sujeito passivo, sendo certo que o sujeito ativo até então não havia sequer se pronunciado anteriormente sobre os procedimentos de tributação adotados pela recorrente.

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, **em relação a um mesmo sujeito passivo**, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (destaquei)*

Concluindo então que referida solução de consulta não tem qualquer poder de vinculação em relação ao contribuinte resta então a análise da questão controversa se as comissões pagas às agências de publicidade pela recorrente podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins com base na Lei nº 9.718/98. Neste ponto a ilustre relatora concluiu que não deve haver a tributação destes valores por eles não se constituírem em faturamento do veículo de comunicação e sim da agência de publicidade. Ou seja seria faturamento de terceiros que simplesmente transitam pelo caixa da recorrente sem lhe pertencer.

Ao contrário do IRPJ e da CSLL, em que se tributa o lucro ou a diferença entre as receitas e despesas, as contribuições ao PIS e Cofins, na sistemática determinada pela Lei nº 9.718/98 a tributação é incidente sobre o total do faturamento, assim entendido, as receitas provenientes da venda de mercadorias, de serviços ou de ambos, ou ainda as receitas provenientes decorrentes de suas atividades operacionais.

No caso sob análise, a fiscalização tributou as receitas oriundas do faturamento realizado pela recorrente, com base nas notas fiscais por ela emitidas e que decorriam dos recebimentos realizados pela prestação de serviços aos seus clientes anunciantes de produtos diversos. A recorrente, sendo veículo de comunicação, emitia notas fiscais de serviços em favor dos anunciantes e repassava parte deste valor às agências de publicidade, na maioria das vezes produtoras dos anúncios que seriam divulgados. Neste sentido peço emprestado trecho do voto proferido pelo ilustre relator Henrique Pinheiro Torres, no processo nº 10783.902708/2008-56, no julgamento do Acórdão nº 9303-002.598, abaixo transcrito:

(...)

*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*

*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.*

(...)

Portanto a conclusão inequívoca que se chega é que os valores pagos às agências de publicidade constituem custos/despesas necessárias à obtenção de receitas por parte dos veículos de comunicação e não podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins por falta de previsão legal. Veja o que dispõe a Lei nº 9.718/98:

*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 art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 1º (revogado e não aplicável por inconstitucionalidade declarada pelo STF)*

*§ 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;*

*II as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*III os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 1.99118, de 2000) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*IV a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

*V a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008) (Produção de efeito)*

*(...)*

Como se vê entre as exclusões previstas da base de cálculo a única que poderia se encaixar no caso em questão seria a do inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito, a qual trata das exclusões de receitas transferidas para outra pessoa jurídica.

Porém este dispositivo foi revogado antes de regulamentado e, por esta razão não teve eficácia no mundo jurídico. Esta é a jurisprudência pacífica do STJ, conforme julgados abaixo transcritos:

*RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 199118/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.*

*1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 199118/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.*

2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 445.452 RS (2002/00836607) DJ de 10/03/2003, Relator Min. José Delgado).

Pode-se citar os seguintes precedentes administrativos, a respeito da impossibilidade de exclusão das chamadas comissões das agências de publicidade da base de cálculo do PIS e da Cofins:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2003*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÕES PAGAS A AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE.*

*Integra o faturamento do veículo de comunicação todo o valor recebido do anunciante para veiculação de sua propaganda, dele não se excluindo a parcela paga, a título de comissão de agência, às pessoas jurídicas que realizam a atividade de agenciamento de propaganda. (Processo 10435.000172/200710. Acórdão 3ª Turma da CSRF nº 9303002887, de 20/02/2014, relatoria do conselheiro Júlio César Alves Ramos).*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 30/08/2002*

*DESCONTO PADRÃO. AGÊNCIA PUBLICIDADE. VEÍCULO DIVULGAÇÃO.*

*O desconto padrão pago pelo veículo de divulgação à agência de publicidade integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 nas relações entre particulares já que a lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado. (Processo nº 10783.902708/200856. Acórdão da 3ª Turma da CSRF nº 9303002598, de 09/10/2013. Relatoria do conselheiro Henrique Pinheiro Torres).*

Portanto entendo que as receitas recebidas pelo veículo de comunicação integram o seu faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, e não há previsão legal para exclusão da base de cálculo dos valores repassados às agências de publicidade.

**APLICAÇÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

O recorrente defende que não é aplicável os juros Selic sobre a multa de ofício. Em seu recurso ele apresenta jurisprudência administrativa que vão ao encontro de sua tese.

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta.

Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade. Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Neste mesmo sentido, transcrevo abaixo algumas recentes decisões da CSRF:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/0016, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303002400. Relator Joel Miyazaki).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de*

*Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/200664, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº9101001657. Relator designado Valmir Sandri).*

Por fim, esclareço que concordo com a relatora quanto a negar provimento ao recurso de ofício e quanto a não aplicação ao caso do art. 19 da Lei nº 12.232/2010.

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

## Declaração de Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl.

Em que pesem os excelentes votos da Relatora e do Relator designado para o voto vencedor ouso discordar de ambos em relação aos motivos do meu convencimento.

A minha primeira discordância se refere à demonstração da materialidade do auto de infração em exame.

Pelo que se pode observar o auto foi lançado consubstanciado nos seguintes motivos lançados no auto de infração, fls. 126/128<sup>1</sup>, a saber (os destaques são nossos):

*As receitas decorrentes da prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens permaneceram sujeitas a apuração das contribuições para o PIS e para a COFINS pelo regime cumulativo, com base na Lei 9.718/98.*

*Neste contexto, foi verificada a exclusão de valores significativos da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, sob a rubrica "outras exclusões e deduções" conforme as planilhas elaboradas pelo contribuinte (fls. 30 a 34 e 55 a 60), consoantes com seus livros contábeis e com as DIPJs apresentadas (fls. 17).*

*Regularmente intimada, em 29/08/2008 (fls. 37 e 38) e em 24/11/2008 (fls. 45 a 47), a contribuinte informou que as exclusões referiam-se comissões de agência, escrituradas na conta contábil 3120301010001 — Comissões de Agência, tendo como conta redutora a conta contábil 3120301010003— Cancelamento de Comissões (fls. 44 e 53).*

<sup>1</sup> Os números apontados por este Conselheiro se referem ao processo digital.

(...)

*Em 24/11/2008, a contribuinte foi intimada a esclarecer a base legal que amparasse as exclusões efetuadas (fls. 45 a 48).*

*Após solicitação de prorrogação de prazo (fls. 49 e 50), a contribuinte atendeu ao Termo (fls. 51 a 64), informando, em síntese que (fls. 62 a 64):*

(...)

*- os valores em questão não se referem à receitas da empresa, e sim de terceiros, portanto não integram a base de cálculo das contribuições.*

*- as atividades de propaganda estão disciplinadas, há mais de quarenta anos pela Lei 4.680/65 e pelo Decreto 57.690/66 nos termos do artigo 3º da lei 4.680/65, a agência de propaganda tem personalidade jurídica própria, e é quem "estuda, concebe, executa e distribui propaganda", e mais, "por ordem e conta de clientes anunciantes", não se confundindo com o veículo de divulgação, empresa distinta e que tem personalidade jurídica diversa da primeira.*

*- o regulamento da Lei 4.680/65, aprovado pelo Decreto 57.960/66, em seu artigo 7º, estabelece que "Os serviços de propaganda serão prestados pela Agência", mediante contratação de honorários e reembolso de despesas, isso tudo sem a interveniência ou ingerência do veículo de comunicação (os negritos e sublinhados constam no original — fls. 62 a 64).*

E conclui às fls. 132:

*Uma vez que o desconto padrão de agência não importa em nenhum desconto incondicional concedido pelo veículo de divulgação ao anunciante, e que as exclusões permitidas na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS são apenas aquelas elencadas no § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/96, acima transcrito **essa fiscalização considerou as exclusões efetuadas pela contribuinte sob a rubrica de "comissões de agência", discriminadas na Tabela I, como indevidas, em razão da falta de previsão legal para tal.***

***Em razão disto, é lavrado o presente auto de infração para a exigência do crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, relativo à contribuição para o PIS e para a COFINS, nos períodos e valores constantes na Tabela I, acrescido das respectivas multas de ofício e juros.***

O que fica evidenciado, portanto, é que em decorrência de uma exclusão na base de cálculo de valores *supostamente* decorrentes de pagamentos de comissão de agência é que a fiscalização lançou o auto.

Aponto que os valores excluídos foram *supostamente* de pagamentos de comissão de agência porque a única referencia a tal fato é a alegação da contribuinte e no meu entender a mera alegação da contribuinte não é prova efetiva do fato.

Vejamos que o artigo 9º do Decreto n.º 70.235/1972 expressa o seguinte (os destaques são nossos):

*Art.9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão **estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**(Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008 convertida na Lei n.º 11.941/2009)*

O que dispõe o artigo é que o lançamento deve ser amparado por provas indispensáveis para demonstrar a configuração do ilícito. Uma informação da contribuinte de que a exclusão deu-se por conta do repasse da comissão de agência não tem o cunho de substantiar adequadamente o lançamento que deveria ter sido amparado pelos contratos, escrituração e notas fiscais cabendo ao fisco demonstrar que tal valor efetivamente é receita da empresa autuada.

O que ficou configurado nesse auto foi um lançamento meramente teórico, sem substrato fático, isso quer dizer que se a contribuinte viesse e alegasse em sua defesa que não se tratava de redução da base de cálculo por conta de pagamento da “comissão de agência” ou “desconto padrão de agência” como apontado, informando que fora mero erro de lançamento ou que a redução se deu por qualquer outro motivo, apenas para exemplificar, o auto de infração deixaria de existir simplesmente porque a afirmação inicial havia sido contraposta, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapô-la porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes<sup>2</sup>.

Nesse sentido, tenho que o referido auto está eivado de vício material insanável, sendo, portanto, nulo.

Se isso não o fosse, tenho que, a se supor que realmente as exclusões foram decorrentes do desconto padrão de agência, feita uma leitura adequada, esses valores não compõem a base tributável pelo PIS e pela COFINS, sendo essa a minha segunda divergência.

Como se vê, os valores que pretende a Fazenda Nacional sejam tidos como receita da recorrida tratam-se da remuneração das agências de propaganda, isso é, desconto de agência como reconhecido pelo próprio auto de infração.

O fato de a Recorrida ter informado que o valor se referia a *comissão de agência* não desvirtua a sua real natureza de **desconto de agência**, parcela que, *data venia*, não compõe a base de cálculo das Contribuições, conforme esclarece o Parecer Normativo Cosit n.º 08/2001 e conforme já decidido inúmeras vezes por esse Conselho, a saber:

**“PROPAGANDA E PUBLICIDADE – BASE DE CÁLCULO  
DESCONTO DE AGÊNCIA – COMISSÃO – BONIFICAÇÃO**

***Não integra a base de cálculo da Cofins o “Desconto de agência” concedido por imposição legal, conforme valor fixado em tabela e obedecendo às Normas padrão da Atividade Publicitária (expedidas pelo CENP). Não é passível de exclusão***

da base de cálculo da Cofins, o valor pago ao agenciador de propaganda a título de comissão pela intermediação de negócios. Também não se exclui da base de cálculo da Cofins a bonificação concedida por antecipação de pagamento. (...)” (Parecer Normativo Cosit n. 8/2001, negritamos)

**“PIS BASE DE CÁLCULO** Se o veículo de comunicação não recebe diretamente do anunciante o valor da comissão da agência de publicidade pela veiculação de anúncio de propaganda (“descontos”), dessa forma não escriturando-o em conta de receita, tal valor não é base imponible da PIS, restando ao Fisco, por todos os meios lícitos, invertendo o ônus da prova, demonstrar que tal valor efetivamente é receita da empresa. **Por outro lado, se o valor referente à comissão da agência é pago diretamente pelo anunciante ao agente veiculador do anúncio para que este a repasse à agência publicitária, sendo tal valor escriturado em conta redutora de receita, também tal valor não integra a base de cálculo do PIS.** De igual sorte, resta ao FISCO, sendo seu o ônus, provar que tais valores não foram repassados ou que referem-se a custos operacionais. Recurso voluntário a que se dá provimento” (AC 20173943, Rel. Cons. Jorge Freire, d.j. 16/08/2000, negritamos).

**“NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.** Descabido invocar o disposto no art. 62 do Decreto nº 70.235/72 para argüir a nulidade de lançamento destinado a prevenir a decadência de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, porquanto esse dispositivo não alcança a providência formal de constituição do crédito tributário pelo lançamento, mas, sim, sua oposição ao contribuinte em medida de cobrança, no rito de inscrição na Dívida Ativa e conseqüente execução.

**NORMAS PROCESSUAIS. DCTF. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA.** Os créditos tributários declarados em DCTF com exigibilidade suspensa por força de medida judicial não importam em confissão de dívida, daí a imprescindibilidade do lançamento de ofício para prevenir a decadência do direito de constituir o crédito tributário. **COFINS.**

**BASE DE CÁLCULO. VALORES FATURADOS EM NOME PRÓPRIO REPASSADOS A TERCEIRO COMO COMISSÃO DE AGÊNCIA. DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E ENTRADAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.** Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da Contribuição por ele devida. Distinção necessária entre receita e meras entradas. Se o legislador, constituinte e ordinário, elegeu como base de cálculo da COFINS signo presuntivo de riqueza, importa em desvalia do princípio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente

*pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados. A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal.*

*MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO ELISIVO DA DECADÊNCIA. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.*

*É de ser afastada em relação à parcela da exigência compensada com amparo em provimento judicial. Recurso provido.” (AC 20214979, Rel. Cons. p/ acórdão Eduardo Rocha Schmidt, d.j. 12/08/2003, negritamos)*

Mas, para que não se diga que esse meu entendimento é meramente para seguir a jurisprudência apontada, passo a motivá-lo diretamente.

Evidentemente, que não dá, simplesmente para confundir conceitos distintos, por mais parecidos que sejam. Quero dizer, se tem orelha de porco, lombo de porco, rabo de porco e pé de porco e anda, é porco; se não anda, é feijoadá! A expressão *receita* está diretamente vinculada ao *resultado* da empresa. A formação do *resultado* decorre dos processos de mutação patrimonial das diversas categorias que compõem os elementos do custo e da receita<sup>3</sup>.

Receita define-se, segundo o autor, como a “quantidade de valor financeiro, originários de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado”<sup>4</sup>.

Mais especificadamente esclarece Bulhões Pedreira que **receita** “é o valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária. As quantidades de valor financeiro que entram no patrimônio da sociedade em razão do seu financiamento e capitalização não são receitas; na transferência de capital de terceiros a sociedade adquire apenas o poder de usar o capital; na de capital próprio adquire a propriedade de capital destinado a aumentar seu capital estabelecido”<sup>5</sup>.

Nesses termos, receita e resultado não se confundem: o segundo é mais extenso (conceito denotativo) que o primeiro. Ou seja, por força dessa distinção será possível dizer que *receita* tem a ver com valores cuja propriedade, sendo adquirida por força do funcionamento da empresa (*atividade típica, receita operacional*), excluiria a *receita não operacional*.

Já a **receita bruta** designa a contraprestação da venda de bens e serviços, enquanto valor financeiro cuja disponibilidade a empresa adquire com a **venda** de bens ou a prestação de serviços. Nesse sentido, distingue-se da *receita líquida*, que é aquele valor, “diminuído de deduções e abatimentos e dos tributos cujo fato gerador seja a venda dos bens ou o fornecimento dos serviços”<sup>6</sup>.

Só a receita bruta nesse sentido estrito é que equivale a *faturamento*.

<sup>3</sup> cf. Bulhões Pedreira: Finanças e demonstrações financeiras da companhia – conceitos fundamentais, Rio de Janeiro, Forense, 1989.

<sup>4</sup> pág. 455, grifei.

<sup>5</sup> p. 456, grifei.

<sup>6</sup> *idem*, p. 457.

Já o conceito de receita, como a nova fonte instituída pela EC n.º 20/98, é que significaria quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado: todas as receitas operacionais.

Afinal, da *receita operacional* se excluem os valores que constituem a *receita não operacional*, os que entram no patrimônio da sociedade por força de financiamento e capitalização, o capital de terceiros do qual a empresa tem apenas o uso.

Desse esclarecimento técnico decorre, então, que *receita bruta* e *receita operacional* não se identificam inteiramente. Quer dizer, porco é porco e feijoadá é feijoadá.

Assim, a transição do desconto padrão de agência pelas contas da Recorrente não constitui receita ou faturamento sujeito à incidência das Contribuições por não integrar o patrimônio da mesma, ou seja, **apenas transitam pelos cofres e pela contabilidade desta para depois serem repassados à agência por expressa obrigação legal.**

Tributar-se esses valores implicaria em absoluto enriquecimento ilícito do Estado o que é defeso em uma sociedade civilizada. Permitir tal fato implicaria, ainda, em criar um precedente perigoso e ilegal, bastaria que se obrigasse em cada atividade que as cobranças fossem feitas em cascata de modo a cumular as incidências, ou seja, obrigando-se, por ex., em uma obra que o empreiteiro recebesse o valor do seu serviço acrescido dos serviços do pintor, encanador e do pedreiro e repassasse ao pintor os valores a serem recebidos por aquele (o pintor) e pelo encanador e pelo pedreiro, e esse repassasse, obrigatoriamente ao encanador o valor devido a ele e ao pedreiro e esse último repassasse a parte devida ao pedreiro de modo que a receita que originalmente deveria ser 25% para cada pessoa envolvida na obra fosse tributada não uma vez, mas algumas, 4 vezes na conta do empreiteiro, três vezes na conta do pintor, duas vezes na conta do encanador e uma vez na conta do pedreiro, multiplicando-se o que deveria ter uma base tributável de 100% para uma base tributável de 250%.

Assim, entendo que a transição desses valores pelas contas da Recorrente não se configuram receitas passíveis de tributação e nesse sentido voto pelo provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl