



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10882.004680/2008-71
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.504 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. FATURAMENTO. DESCONTOS DE AGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Veículo de propaganda não pode excluir da base de cálculo do PIS, valores recebidos de anunciantes valores das faturas /notas fiscais de serviços por se tratar custos e despesas.

BASE DE CÁLCULO. COFINS. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. FATURAMENTO. DESCONTOS DE AGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Veículo de propaganda não pode excluir da base de cálculo da COFINS, valores recebidos de anunciantes valores das faturas /notas fiscais de serviços por se tratar custos e despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento no art. 67 e §§ do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº256/09, contra ao acórdão nº3301-002.630, proferido pela 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que, na base de cálculo do Pis e da Cofins devido pelas empresas veiculadoras de anúncios e propagandas, inclui-se o valor do “desconto-padrão de agência” faturado contra o anunciante e repassado às agências de propaganda.

Reproduzo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau da parte que interessa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE - SOCIAL COFINS

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Inconformada com tal decisão, a contribuinte interpõe o presente Recurso, suscitando divergência em relação as receitas de terceiros (descontos de agência de publicidade) as quais não incidem PIS/COFINS.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **CSRF/02-02.424 e CSRF/02-02.411**. No despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara admitiu o Recurso, fls 684/686, considerando que o acórdão recorrido decidiu que, na base de cálculo do Pis e da Cofins devido pelas empresas "veiculadoras" de anúncios e propagandas, inclui-se o valor do "desconto-padrão de agência" faturado contra o anunciante e repassado às agências de propaganda, por outro lado, o acórdão paradigma, decidiu que tal valor não compõe a base de cálculo do Pis e da Cofins.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 688/697, requerendo que seja negado provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo*, por seus próprios fundamentos e pelas razões expostas.

É o relatório

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial,

responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Com efeito, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, suscitando divergência em relação as receitas de terceiros (**descontos de agência de publicidade**) as quais não incidem PIS/ COFINS. Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **CSRF/02-02.424 e CSRF/02-02.411**.

No despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara admitiu o Recurso, fls 684/686, considerando que o acórdão recorrido decidiu que, na base de cálculo do Pis e da Cofins devido pelas empresas **veiculadoras de anúncios e propagandas**, inclui-se o valor do “**desconto-padrão de agência**” faturado contra o anunciante e repassado às agências de propaganda. O acórdão paradigma, por sua vez, decidiu que tal valor não compõe a base de cálculo do Pis e da Cofins.

Portanto, o dissenso jurisprudencial submetido ao crivo desta E. Câmara Superior, cinge-se em relação a matéria de direito, especialmente se os valores repassados pelas agências de publicidade aos veículos de propaganda, nos moldes da Lei nº 4.680/65, devem ser excluídos ou não da apuração do PIS e da COFINS.

Sem embargo, esta E. Câmara Superior já firmou entendimento de que as agências de propaganda e publicidade/veículos de propaganda não podem excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas, os valores pagos ou repassados aos veículos de divulgação, por não se tratar de meros repasses financeiros, mas sim de custos ou despesas.

Aliás, a jurisprudência referente a esta matéria, encontra-se pacificada e firme desde 2011, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº **930301.59**, de relatoria do Ilustre ex Conselheiro **Henrique Pinheiro Torres**. Na atual composição desta E. Câmara Superior, tive a oportunidade de relatar alguns processos, em especial o acórdão nº **9303-004.668**, de **17/05/2017**, o qual por maioria de votos, o Colegiado entendeu que agências de propaganda e publicidade/veículos de propaganda não podem excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas, por não se tratar de meros repasses financeiros, mas sim de custos ou despesas.

Feito este intróito inicial, antes de analisar as questões de mérito, cabe apresentar algumas considerações relevantes para compreensão do correto deslinde da controvérsia jurisprudencial.

Compulsando os autos, verifico que a Contribuinte recebeu 4 (quatro) Termos de Intimação fiscal em 24/11/2008, solicitando esclarecimentos referentes às diferenças havidas entre os dados declarados em DIPJ e as planilhas da SRF. Nesses mesmos termos, foi solicitado a base legal que comprovasse o procedimento adotado na formação da base de cálculo das Contribuições ao PIS e da COFINS, onde a Contribuinte indica na rubrica “*outras Exclusões e Deduções*”, a comissão de agência como redutor do cálculo das contribuições nos períodos compreendidos entre janeiro de 2003 a outubro de 2008.

Em atenção as intimações, a Contribuinte respondeu os questionamentos nos seguintes termos:

"As contribuições referentes ao PIS e COFINS incidem sobre as receitas auferidas pelas empresas.

Tais receitas compreendem os valores correspondentes às vendas de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços, e de outros acréscimos patrimoniais, tais como, v.g., receitas de juros e de aplicações financeiras.

Por vezes, em razão de peculiaridades operacionais inerentes a certos ramos de atividade, receitas não pertencentes à empresa, por serem de terceiros, ingressam ou constam de documentos emitidos pela empresa, por isso objeto de registros contábeis e efeitos fiscais, mas que não se incorporam ao patrimônio societário, porque a titularidade desses recursos é de outras pessoas jurídicas.

Em assim sendo, as receitas de terceiros não integram a base de cálculo, caracterizando hipótese de não-incidência.

*Portanto, nos termos do artigo 3º da lei de regência, 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.*

As receitas dos serviços prestados pelas Agências, em favor dos clientes-anunciantes, inequivocamente são receitas das Agências. Aos Veículos de Divulgação cabe a receita que lhes é pertinente, e que corresponde aos valores devidos pela divulgação da propaganda, in casu, os serviços de difusão de sons e imagens por sistemas de televisão.

*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)".*

Após prestados todos os esclarecimentos, a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento com o seguinte fundamento:

"De fato, as atividades de propaga Decreto 57.690/66.

Os artigos 11 e 12 do Decreto 57.690/66, em sua Seção 2 a - Do Veículo/ de Comunicação, dispõe:

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

§ 1º Comissão é a retribuição, pelo Veículo de Divulgação, do trabalho profissional do Agenciador de Propaganda, sendo vedada sua transferência, mesmo parcial, para o anunciante.

§ 2º Desconto é o abatimento concedido pelo Veículo de Divulgação como estímulo à Agência de Propaganda, que dele não poderá utilizar-se para rebaixa dos preços de tabela.

§ 3º Nenhuma Comissão ou desconto será concedido sobre a propaganda encaminhada diretamente ao Veículo de Divulgação, por qualquer pessoa física ou jurídica que não se classifique como Agenciador de Propaganda ou Agência, definidos no presente Regulamento.

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

Da mesma forma a Lei 4.680/65:

CAPITULO IV

Das Comissões e Descontos devidos aos Agenciadores e às Agências 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

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

O artigo 11 do Decreto 57.690/66, em seu § 1º dispõe, claramente, que comissão é a retribuição, pelo Veículo de Divulgação, do trabalho profissional do Agenciador que desconto é o abatimento concedido pelo Veículo de Divulgação como estímulo à Agência de Propaganda

Dos artigos acima transcrito podemos extrair, também, que: o Veículo de Divulgação fixará, em Tabela, a comissão devida aos Agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda e que ao Veículo de Divulgação não será permitido descontar da remuneração dos Agenciadores de Propaganda, mesmo parcialmente, os débitos não liquidados por Anunciantes, desde que a propaganda tenha sido formal e previamente aceita por sua direção comercial.

Fica clara a ingerência do Veículo de Comunicação sobre os serviços da agência, uma vez que o Veículo é quem fixa a comissão ou o desconto, ou

seja, a remuneração atribuída à agência. E mais, uma vez formal e previamente aceita a propaganda pelo veículo, a remuneração devida pelos veículos às agências não pode ser descontada no caso de inadimplência do anunciante, caracterizando um relacionamento comercial direto entre o Veículo de Comunicação e a Agência, independente do anunciante.

Em sua resposta (fls. 62 a 64), a contribuinte informou que "via de regra os clientes anunciantes efetuam os pagamentos diretamente à Agências de Propaganda, que depois de reterem as receitas que lhes são próprias, repassam aos Veículos de Comunicação o valor remanescente".

Informou, também, que: "em número muito menor, alguns clientes-anunciantes efetuam os pagamentos aos veículos de divulgação, os quais, após reter as suas receitas próprias, repassam às agências as receitas a que fazem jus pelos serviços que prestaram..." (sic).

Essas relações ocorridas entre os anunciantes, agências de propaganda e os veículos de divulgação, estão previstas nas Normas-Padrão da Atividade Publicitária, de 16 de dezembro de 1998, mais especificamente nos itens 2.4. e 2.5.

Observa-se que primeiramente, o faturamento do veículo será emitido contra o anunciante (item 2.4), pelo valor bruto (item 1.11), sendo que o que difere nessas relações é a forma pela qual fica ajustado como será efetivado o respectivo pagamento e/ou repasse, ressaltando-se que, sempre, o desconto padrão de agência é concedido e/ou devido pelo veículo de divulgação à agência de publicidade, e não pelo anunciante/cliente à agência.

Independentemente da forma como o pagamento e/ou repasse do serviço prestado pelo veículo de divulgação for efetuado pelo anunciante, o faturamento será sempre em nome do próprio veículo de divulgação, o que permite concluir que o desconto padrão de agência de publicidade é um fato posterior a este pagamento, sendo devido, por imposição legal, pelo veículo de divulgação.

Portanto, é decorrente de uma segunda relação do veículo de divulgação com a agência de propaganda, de forma que mesmo que o pagamento (ou transferência do numerário) referente a esse desconto seja efetuado pelo anunciante diretamente à agência de propaganda/publicidade, evidente que esse valor, de uma forma ou de outra, é proveniente do valor bruto faturado pelo serviço prestado, e devido pelo veículo de divulgação, cabendo a este conceder à agência de publicidade o desconto padrão de agência, por imposição da legislação da própria atividade de publicidade.

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".

A Contribuinte apresentou impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (Campinas/SP) a qual julgou improcedente os argumentos da Contribuinte, com fundamento de que 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.

Contra acórdão da DRJ/Campinas, a 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que, na base de cálculo do Pis e da Cofins devido pelas empresas veiculadoras de anúncios e propagandas, inclui-se o valor do "*desconto-padrão de agência*" faturado contra o anunciante e repassado às agências de propaganda. Vejamos a parte que interessa no aresto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE - SOCIAL COFINS

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Feita essas considerações fáticas, penso que a Autoridade Lançadora, Colegiado da DRJ, bem como a 3º Câmara/1º Turma Ordinária do CARF, decidiram na mesma direção, ou seja, 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, a Autoridade Fiscal 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.

Por derradeiro, destaco os fundamentos da decisão Recorrida:

"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".

Sem embargo, para que não reste qualquer dúvida quanto ao lançamento, bem como, os fundamentos da decisão recorrida, não se presta qualquer argumento de que o presente caso é distinto do que esta E. Câmara Superior vem decidindo, pelo fato do sujeito passivo ser o "*veículo de propaganda*".

Para melhor esclarecer, o processo administrativo fiscal está adstrito às regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, ***Teoria Complexa do Direito***¹, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*² No primeiro cenário (civil law,

¹ ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

² DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris:

statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

In caso, a Contribuinte ("**veículo de propaganda**") excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições para o PIS e para COFINS, sob a rubrica "*outras exclusões e deduções*", por entender que os valores em questão não se referem à receitas da empresa, e sim de terceiros, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições.

Com efeito, para melhor esclarecer, o "**veículo de propaganda**" tem como objeto a venda de espaços publicitários destinados à divulgação das produções (comerciais) dos anunciantes, o qual, o veículo de propaganda e o anunciante formam uma relação comercial, considerando que o veículo se obriga a prestar o serviço contratado pelo anunciante, dele advém a contraprestação que o remunera.

Contudo, existe uma triangulação comercial entre "**veículo de propaganda**", "*agência de publicidade*" e "*anunciante*", considerando que os anunciantes contratam dois tipos de serviço das agências: i) criação e produção de conteúdo publicitário; e, ii) **dos veículos de propaganda**, a utilização de tempo/espaço para divulgação do conteúdo publicitário em sua programação.

Daí, surge a figura do "**desconto**" ("*agência de publicidade*") que versa sobre uma forma de remuneração devida pelo "**veículo de propaganda**" pela intermediação dos serviços prestados pela agência, contudo, esta remuneração não é fixada pelas agências, mas pelos próprios veículos de propaganda, o que não descaracteriza o conceito de receita.

Destarte, o conceito de desconto de agência de publicidade podem ser encontrados nas normas padrão da atividade publicitária (CENP). *In verbis*:

1.10 Desconto Padrão de Agência: é o abatimento concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação à Agência de Publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação o técnica entre aquele e o Anunciante.

teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo em cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

Quanto a norma de aplicação do desconto, o parágrafo 2º, do artigo 11 do Decreto nº 57.690/66, vigente até a edição do Decreto nº 2.262/97, dispõe o seguinte:

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

§2º Desconto é o abatimento concedido pelo Veículo de Divulgação como estímulo à Agência de Propaganda, que dele não poderá utilizar separa rebaixar dos preços de tabela.

Portanto, o vínculo entre o "desconto" e a intermediação entre o anunciante e o veículo de propaganda referente as atividades de produção de conteúdo, não existe uma relação direta entre agência e o veículo, considerando que o veículo não contrata agência para produzir filmes publicitários e muito menos espaços de veiculação. Deste modo, o desconto padrão relaciona-se com chamada intermediação técnica entre o veículo e o anunciante, embora, o desconto equivale a um serviço de intermediação com o anunciante prestado pela agência de publicidade ao veículo de propaganda.

No que tange os serviços de criação e produção de conteúdo publicitário, esses não são contratados pelo veículo de propaganda, a remuneração devida por este à agência de publicidade não pode assumir a natureza de contraprestação por tais serviços. Neste sentido, as agências auferem receitas diretamente de seus clientes, sob a figura de honorários, conforme dispõe o art. 7º do Decreto nº 57.690/66, na redação dada pelo Decreto nº 4.563/2002.

Neste passo, os serviços de publicidade prestados pela agência a seus clientes anunciantes no veículo de propaganda, serão remunerados por honorários e reembolso de despesas. Diametralmente oposto da formação da receita bruta das agências de publicidade, considerando que a origem dos ingressos se enquadram em honorários e descontos de agência.

Contudo, a relação travada entre o veículo de propaganda e agência de publicidade, possuem natureza de comissionamento. Têm-se que a parcela do faturamento dos veículos de propaganda equivalente aos "descontos" da agência não corresponde a uma relação comercial entre o anunciante e a agência, o que por via reflexa é intermediada pelo veículo. Já a comissão da agência é devida pelo veículo à agência de propaganda a título de comissão por intermediação, a ser paga por meio de faturamento do veículo de propaganda, o que por via de consequência não pode ser destacada do faturamento do veículo de propaganda.

Deste modo, o valor bruto do faturamento do veículo de propaganda equivale ao preço da mídia contratada, sendo a transferência do desconto da agência no momento posterior ao do auferimento de receita pelo veículo de publicidade. Portanto, o valor bruto faturado pelo veículo de propaganda a ele pertence, não se verificando ali qualquer parcela pertencente a terceiros, no caso, às agências.

Com efeito, o anunciante em regra deve efetuar o pagamento ao veículo de propaganda pelo valor bruto do serviço, incluindo-se valor que posteriormente será estampado no desconto padrão de agência de publicidade, transferindo-se ainda que tal desconto padrão de agência não importa em nenhum tipo de desconto incondicional para o veículo de propaganda em favor do anunciante.

Por conseguinte, a Contribuinte não pode excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços

por elas emitidas, por não se tratar de meros repasses financeiros, mas sim de custos ou despesas.

As hipóteses de exclusão da receita bruta para determinação da base de cálculo estão expressa e exaustivamente previstas nos diversos incisos que compõem o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Dentre as diversas hipóteses elencadas não se encontra o desconto de agência.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, determinou a apuração da Cofins com a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 70/91. Vejamos:

“O mérito da matéria posta em discussão já mereceu apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS.

Peço vênia para transcrever a ementa do julgamento do RE 390.840/MG:

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

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 9/11/2005, DJ 15/8/2006, p. 25)

Acompanho neste voto os precedentes da Corte Guardiã da Constituição da República, que declararam a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98”, que definia como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil-, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da economia processual, permitindo o recolhimento da contribuição social em tela de acordo com a previsão da legislação anterior a respeito da base de cálculo (Lei Complementar 70/91).”

Desta forma, o Pretório Excelso ao entender que o referido dispositivo havia ampliado irregularmente a base de cálculo do PIS e da COFINS, todavia não declarou a exclusão de receitas sob a rubrica " comissões de agência", até porque, o conceito

constitucional de faturamento equivale ao de receita bruta operacional, obtida por meio de recurso inerentes ao desenvolvimento da atividade da empresa.

O STF não abriu as porteiras, excluindo todas as receitas de forma indiscriminada, mas entendeu que se deve proceder a uma análise minuciosa dos itens tributados pela fiscalização para efetivamente verificar se podem ou não serem incluídas na atividade empresarial da empresa - receita operacional.

Neste diapasão, verifica-se que na contratação dos serviços aqui tratados o faturamento é sempre realizado em nome do veículo de comunicação, constituindo receita própria deste, e não sendo permito tais exclusões.

Para reforçar tal entendimento, utilizo como complemento de minhas razões de decidir, voto condutor do acórdão nº 9303004.668, de 16 de fevereiro de 2017, de minha relatoria, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"Quanto a esta matéria, registro meu posicionamento e desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 930301.59, de relatoria do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, pronunciada na sessão de julgamento de 30 de agosto de 2011, a qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

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

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

NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço. A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate diz respeito à base de cálculo da Cofins devida pelas agências de propaganda. De um lado, a Fazenda entende que a contribuição incide sobre o total da receita proveniente do faturamento constante das Notas Fiscais emitidas pela

reclamante, enquanto esta defende a exclusão dos valores pagos por ela aos veículos de divulgação.

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

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

*De outro lado, o que a recorrente pretende, na realidade, é tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação dos serviços. Essa pretensão poderia encontrar abrigo se estivéssemos tratando de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou ainda da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, onde a incidência está associada ao conceito de lucro, grosso modo, receitas menos despesas, mas não sobre as contribuições incidentes sobre o faturamento, como é o caso 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.*

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

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

Para o deslinde da questão importa analisar, primeiro, a legislação afeta ao mercado de propaganda e publicidade, visando definir se os pagamentos

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

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

A finalidade da referida Lei é regular as profissões de publicitário e agenciador de propaganda e não o mercado de propaganda e publicidade.

Tanto assim que nos seus artigos finais determinou a sua fiscalização a cargo do antigo Departamento Nacional do Trabalho, enquanto sua regulamentação ficou para o Ministério do Trabalho. Além do mais, o meio da publicidade não funciona como prevê a lei, sendo comum as agências substituírem as pessoas físicas que exercem a atividade regulamentada de agenciador de propaganda.

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

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

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

(...)

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

(Grifos nosso)

Os dois dispositivos acima precisam ser lidos em conjunto, impondo-se uma interpretação sistemática. Assim, percebe-se que a agência poderá cobrar os seus honorários e apresentar ao anunciante as despesas que realizar.

Todavia, cada nota fiscal ou fatura deve ser emitida com o valor dos serviços que cada empresa realizar: a da agência com o valor dos seus diversos serviços, a do veículo com o valor da veiculação. Uma fatura englobando as outras, como no caso em tela, é prova de que quem emitiu pelo total contratou todos os serviços.

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

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

As agências de propaganda desenvolvem atividades complexas, sendo remunerada de diversas formas, tanto por parte dos veículos quanto pelos clientes anunciantes.

Neste sentido a própria recorrente informa que tal remuneração pode ser decomposta em três parcelas: honorários à base de 20%, cobrados dos veículos; honorários de no mínimo 15%, cobrados dos clientes anunciantes; e honorários diversos, por serviços especiais, como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, etc.

Destarte, uma agência pode realizar os contratos mais diversos, tanto com os seus anunciantes quanto com os veículos, a depender de cada situação específica.

O desconto a ser recebido dos veículos, de que fala o art. 11 da Lei nº 4.680/65, é apenas uma das formas possíveis de remuneração, constituindo-se na hipótese em que a agência é remunerada pelos veículos e não pelos anunciantes.

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

Neste ponto cabe destacar que a fatura é o documento comprobatório de um serviço prestado ao seu destinatário por quem a emite, no valor da

importância total nela consignada. É o que informa o art. 20 da Lei nº 5.474/68, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata. § 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados. § 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.” (destaque nosso)

Interpretando o artigo acima, Rubens Requião informa que “a fatura discriminará a natureza do serviço prestado, e a soma a pagar corresponderá ao seu valor.”¹ Valor este que corresponde a receita auferida pela recorrente, embora parte dela seja destinada aos veículos de propaganda. Ressalte-se que após emitida a fatura o prestador dos serviços poderá acompanhá-la de duplicata, que como se sabe é título executivo extrajudicial. Ou seja, a recorrente torna-se titular do direito de crédito junto ao anunciante, no valor da fatura emitida.

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

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

Passa-se agora à análise da base de cálculo do PIS, que no período é o faturamento ou receita bruta, na forma das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, sendo despidendo analisar as alterações promovidas por esta última. Do total das receitas auferidas, relativas a vendas de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos ou despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo.

Daí não se aplicar ao PIS nem à Cofins o conceito contábil de receita como acréscimo patrimonial, não havendo nisto qualquer ofensa ao art. 110 do CTN.

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

Também não tem qualquer importância a contabilidade, não alterando a base de cálculo do PIS a apropriação dos valores recebidos dos anunciantes, na parte destinada aos veículos, em conta do passivo. Como

obrigações também podem ser apropriados outros custos e despesas, sem qualquer influência no cálculo do PIS. Neste sentido a Lei nº 9.718/98 veio explicitar, no seu art. 3º, § 1º, que “Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

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

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

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

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

(...)

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

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

Adentra-se agora no terceiro e último ponto desta análise, cabendo afirmar que, do mesmo modo como a legislação do IRPJ não pode ser aplicada ao PIS, também assim acontece com as decisões administrativas citadas no Recurso, quase todas relativas a esse imposto ou a CSLL, que lhe segue. Apenas Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal nº 350/98 e o Acórdão nº 20173.944 é que dizem respeito à contribuição.

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

Quanto ao Acórdão nº 20173.944, invocado sob o argumento de que cabe à fiscalização comprovar que os valores arrecadados por ordem dos veículos de propaganda se constituem em receita por ela auferida, trata da Cofins em situação distinta da dos autos e que serve, inclusive, para demonstrar a diversidade dos contratos no ramo da publicidade.

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

Na primeira situação não há dúvida quanto à tributação, até porque os valores e faturas são independentes. Na segunda, todavia, o veículo fatura pelo total e emite a duplicata correspondente, cobrando o total mas considerando não tributável a parcela que repassará para a agência, a título de comissão. O ilustre relator, Conselheiro Jorge Freire fundamenta-se em julgamento anterior Recurso nº 109.019, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas, para empresa responsável pela administração de obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva. Não aplicaria o mesmo fundamento, pelo que chego a conclusão diferente. Tanto no julgado mais antigo, relativo a obra subcontratada, quanto no Acórdão nº 20173.944, em que o veículo de divulgação fatura e recebe pelo total dos serviços, para efeito de base de cálculo do PIS deve ser tomada a soma dos valores faturados por cada empresa. É vedado o abatimento em virtude de subcontratos e também o decorrente de repasses dos veículos de propaganda às agências.

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

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

“Contribuição para o PIS/Pasep

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

Ementa: PIS/PASEP. FALTA DE RECOLHIMENTO. EMPRESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. DESCABIMENTO.

Inexistia dispositivo legal à época dos fatos autorizando a exclusão da base de cálculo dos valores que, computados como receita de prestação de serviços, ou integrantes do faturamento, foram destinados a terceiros (veículos de comunicação) para fazer frente aos custos com a divulgação de

propaganda.”(Acórdão nº 20312.093, Recurso nº 129.059, sessão de 24/05/2007, relator Odassi Guerzoni Filho, unânime, sendo que na mesma sessão foi julgado o processo da Cofins, com idêntico resultado Acórdão nº 20312.094, Recurso nº 129.130)

Por fim, destaco que não caberia cogitar aqui da aplicação do art. 13 da Lei nº 10.925/2004, publicada em 26/07/2004, segundo o qual “O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.” O art. 53 da Lei nº 7.450/85 trata de casos nos quais há incidência de imposto na fonte sobre alguns serviços prestados, inclusive o de propaganda, sendo que o seu parágrafo único exclui de tal retenção os valores por serviços de propaganda e publicidade, pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

A Lei nº 10.925/2004 introduziu norma nova relativa ao PIS e à Cofins, já sob a égide da não cumulatividade, sendo impertinente qualquer retroatividade na sua eficácia.

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

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

Henrique Pinheiro Torres”

Diante do exposto, voto pelo improvimento do Recurso interposto.

É como voto é como penso.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto do Ilustre Relator, ousei divergir do seu entendimento, o que motivou a apresentação desta declaração de voto.

O recurso especial de divergência interposto por TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A. tem no seu mérito discussão quanto à possibilidade de inclusão, nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e à COFINS, dos valores relativos ao "desconto-padrão de agência", remuneração das agências de publicidade repassada pelos veículos de comunicação.

Pertinente à análise do tema, conceituam-se as figuras envolvidas na relação jurídico-tributária objeto da autuação: veículos de comunicação (ou de divulgação), anunciantes e agências de publicidade ou agência de propaganda.

Nos termos do art. 10 do Decreto nº 57.690/66, que regulamenta a Lei nº 4.680/65, é **veículo de comunicação** qualquer meio de divulgação visual, auditiva ou audiovisual. A Recorrente é um veículo de comunicação (ou de divulgação) cuja atividade principal é a de televisão aberta, disponibilizando em sua grade de programação espaços para a veiculação de publicidade.

O **anunciante** (ou cliente) é, conforme art. 8º do Decreto nº 57.690/66, empresa, entidade ou indivíduo que utiliza a propaganda. Em outras palavras, são aqueles que contratam as agências de publicidade para promoção de sua imagem e/ou produtos nos veículos de comunicação.

A **agência de publicidade ou agência de propaganda** é, conforme art. 6º do Decreto nº 57.690/66, a empresa criadora/produtora de conteúdos impressos e audiovisuais especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitárias, que, por meio de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de comunicação, por conta e ordem de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.

Necessário pontuar que as agências de publicidade não se confundem com a figura dos agenciadores de propaganda ou agenciadores autônomos. Os agenciadores de propaganda são pessoas físicas registradas e remuneradas diretamente pelo veículo de comunicação, sujeitas à sua disciplina e hierarquia, com a função de intermediar a venda de espaço/tempo publicitário. Os agenciadores autônomos, por sua vez, são profissionais

independentes, sem vínculo empregatício com anunciante, agência ou veículo, que encaminham publicidade por ordem e conta do anunciante.³

Nessa senda, com fundamento no art. 11 da Lei nº 4.680/65, no art. 11 do Decreto nº 57.690/66 e no art. 19 da Lei nº 12.232/2010⁴, o desconto-padrão de agência ou desconto padrão encontra-se assim definido no item 1.11 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária: *"é a remuneração da Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, na forma de percentual estipulado pelas Normas-Padrão, calculado sobre o "Valor Negociado"*. O valor negociado é o valor fixado na lista pública de preços dos veículos de comunicação, já deduzidos os descontos comerciais.

A relação entre agências de publicidade, anunciantes e veículos de comunicação (figura na qual se enquadra a ora Recorrente), é contextualizada nos itens 2.1 e seguintes das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, *in verbis*:

2. DAS RELAÇÕES ENTRE AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE, ANUNCIANTES E VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO

2.1 As relações entre Agências, Anunciantes e Veículos são, a um só tempo, de natureza profissional, comercial e têm como pressuposto a necessidade de alcance da excelência técnica por meio da qualificação profissional e da diminuição dos custos de transação entre si, observados os princípios deste instrumento, a ética e as boas práticas de mercado, incentivando a plena concorrência em cada um desses segmentos.

2.2 Os Veículos comercializarão seu espaço, seu tempo e seus serviços com base em preços de conhecimento público, válidos, indistintamente, tanto para negócios que os Anunciantes lhes encaminharem diretamente, quanto para aqueles encaminhados através de Agências. É lícito que, sobre esses preços, os Veículos ofereçam condições ou vantagens de sua conveniência, observado o disposto no item 2.3. destas Normas-Padrão.

2.3 A relação entre Anunciante e sua Agência tem relevância para a relação entre o Anunciante e o Veículo. Na presença dessa relação, o Veículo deve comercializar seu espaço/tempo ou serviços através da Agência, nos termos do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 4.680/65, de tal modo que fique vedado:

³ Normas-Padrão da Atividade Publicitária. CONSELHO EXECUTIVO DAS NORMAS-PADRÃO

⁴ Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965. 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.

Decreto nº 57.690, de 01 de fevereiro de 1966. Art. 11. O Veículo de Divulgação fixará, em Tabela, a comissão devida aos Agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda.

Lei nº 12.232, de 29 de abril de 2010. 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.

(a) ao Veículo oferecer ao Anunciante, diretamente, vantagem ou preço diverso o oferecido através de Agência;

(b) à Agência, omitir ou deixar de apresentar ao Cliente proposta a este dirigida pelo Veículo.

2.3.1 É livre a contratação de permuta de espaço, tempo ou serviço publicitário entre Veículos e Anunciantes, diretamente ou por intermédio da Agência de Publicidade responsável pela conta publicitária.

2.3.2 Quando a contratação de que trata o item 2.3.1 envolver serviços de Agência de Publicidade, esta fará jus à remuneração, observadas as disposições estabelecidas em contrato.

2.4 O Anunciante é titular do crédito concedido pelo Veículo com a finalidade de amparar a aquisição de espaço, tempo ou serviço, diretamente ou por intermédio de Agência e Publicidade.

2.4.1 A Agência de Publicidade que intermediar a veiculação atuará sempre por ordem e conta do Anunciante, observado o disposto nos itens 2.4.1.1 a 2.4.1.3.

2.4.1.1 É dever da Agência de Publicidade cobrar, em nome do Veículo, nos prazos estipulados, os valores devidos pelo Anunciante, respondendo perante um e outro pelo repasse do “Valor Faturado” recebido ao Veículo.

2.4.1.2. A fatura do Veículo será encaminhada ao Anunciante por meio da Agência de Publicidade.

2.4.1.3 Tendo em vista que o fator confiança é fundamental no relacionamento comercial entre Veículo, Anunciante e Agência e sendo esta última depositária dos valores que lhes são encaminhados pelos Clientes/Anunciantes para pagamento dos Veículos e Fornecedores de serviços de propaganda, fica estabelecido que, na eventualidade da Agência reter indevidamente aqueles valores sem o devido repasse aos Veículos e/ou Fornecedores, terá suspenso ou cancelado seu Certificado de Qualificação Técnica concedido pelo CENP.

2.4.2 Em virtude de prévio e expresso ajuste, o Anunciante poderá repassar por meio do Veículo a importância correspondente ao “Desconto-Padrão”, observado que nesta hipótese o Veículo somente poderá faturar ou contabilizar como receita própria a parcela correspondente ao “Valor Faturado”. [com fundamento no art. 19 da Lei nº 12.232, de 2010]

2.4.3 Excepcionalmente, nos termos de prévio e expresso ajuste, o Anunciante, poderá efetivar diretamente os pagamentos correspondentes ao “Valor Faturado” e ao “Desconto-Padrão”, respectivamente, ao Veículo e à Agência de Publicidade.

2.5 O “Desconto-Padrão de Agência” de que trata o art. 11 da Lei nº 4.680/65 e art. 11 do Decreto 57.690/66, bem como o art. 19 da Lei 12.232/10, é a remuneração destinada à Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes.

2.5.1 Toda Agência que alcançar as metas de qualidade estabelecidas pelo CENP, comprometendo-se com os custos e atividades a elas relacionadas, habilitar-se-á ao recebimento do “Certificado de Qualificação Técnica”, conforme o art. 17 inciso I alínea “f” do Decreto nº 57.690/66, e fará jus ao “desconto padrão de agência” não inferior a 20% (vinte por cento) sobre o valor dos negócios que encaminhar ao Veículo por ordem e conta de seus Clientes.

2.5.1.1 No caso de relações non compliance indicadas pelo organismo de ética da entidade, o percentual será fixado pelos veículos de acordo com o que dispõe o art. 11, da Lei nº 4.680/65, independentemente de qualquer recomendação do CENP, observado o disposto no art. 63 dos Estatutos Sociais.

[...]

2.6 Dadas as peculiaridades que afetam o relacionamento com os Anunciantes do setor público, estes têm a obrigação de fornecer suporte legal e formal (empenho e demais atos administrativos decorrentes) ao contratar espaço/tempo e serviços junto a Veículos e Fornecedores, diretamente ou através de Agências, ficando estas responsáveis pela verificação da regularidade da contratação. Emitida a autorização, o Veículo ou Fornecedor presumirá que a Agência atesta que a referida documentação é suficiente para amparar o pagamento devido.

2.7 É facultado à Agência negociar parcela do “desconto padrão de agência” com o respectivo Anunciante, observados os preceitos estabelecidos nos itens 3.5 e 6.4 destas Normas-Padrão.

[...]

Com relação ao faturamento da prestação dos serviços de publicidade e divulgação, dispõe o art. do Decreto nº 57.690/66 que será realizado em nome do anunciante, devendo o veículo de divulgação remetê-lo à agência responsável pela propaganda. Portanto, por expresse comando normativo, o veículo de comunicação emitirá a respectiva fatura em nome do anunciante e enviará à agência de publicidade contratada pelo cliente.

Da análise dos documentos acostados aos autos, verifica-se não terem sido trazidos pela Fiscalização e/ou pela Contribuinte os contratos firmados entre o veículo e o anunciante e entre a agência e o anunciante, se houver, e as faturas emitidas contra os anunciantes. O lançamento tributário foi realizado a partir das notas fiscais emitidas pela Contribuinte, nas DIPJ's e em sua escrituração contábil, decorrentes dos recebimentos pela suposta prestação de serviços aos seus clientes anunciantes, repassando parte do valor às

agências de publicidade, responsáveis pela elaboração dos anúncios divulgados, excluindo referidos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, foi consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 125 a 133), *in verbis*:

[...]

A presente ação fiscal teve início em 11/03/2008 (fl. 3 a 5), com a solicitação dos seguintes documentos:

- Contrato Social ou Ata de Constituição e suas alterações de 2001 a 2007.*
- Declaração informando a totalidade das ações que porventura a empresa tenha impetrado visando excluir ou reduzir tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal. A declaração deverá estar acompanhada, se for o caso, de cópias das ações, sentenças proferidas e Certidões de Objeto e Pé atualizadas.*
- Planilha informando as receitas escrituradas da contribuinte, a base de cálculo dos tributos e contribuições administradas pela RFB no período compreendido entre 03/2003 e 01/2008.*
- Livros Diário, Razão, Entradas, Saídas referentes aos anos-calendário de 2002 a 2007.*
- LALUR referente aos anos-calendário de 2003 a 2007.*
- Arquivos magnéticos dos Lançamentos Contábeis, dos Saldos das Contas, do Plano de Contas, todos relativos ao ano-calendário de 2003.*

[...]

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/02 em relação à contribuição para o PIS e 01/02/04 em relação à contribuição para a COFINS, passaram a coexistir dois regimes de tributação: o PIS/COFINS Cumulativo (Lei 9.718/98) e o PIS/COFINS Não-Cumulativo (respectivamente Leis 10.637/02 e 10.833/03).

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 (f ls. 30 a 34 e 55 a 60), consoantes com seus livros contábeis e com as DIPJs apresentadas (fls. 65 a 117).

Regularmente intimada, em 29/08/2008 (f Is 37 e 38) e em 24/11/2008 (fls. 45 a 47), a contribuinte informou que as exclusões referiam-se às 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).

[...]

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).

Fica clara a ingerência do Veículo de Comunicação sobre os serviços da agência, uma vez que o Veículo é quem fixa a comissão ou o desconto, ou seja, a remuneração atribuída à agência. E mais, uma vez formal e previamente aceita a propaganda pelo veículo, a remuneração devida pelos veículos às agências não pode ser descontada no caso de inadimplência do anunciante, caracterizando um relacionamento comercial direto entre o Veículo de Comunicação e a Agência, independente do anunciante.

Em sua resposta (fls. 62 a 64), a contribuinte informou que "via de regra os clientes-anunciantes efetuam os pagamentos diretamente à Agências de Propaganda, que depois de reterem as receitas que lhes são próprias, repassam aos Veículos de Comunicação o valor remanescente".

Informou, também, que: "em número muito menor, alguns clientes-anunciantes efetuam os pagamentos aos veículos de divulgação, os

quais, após reter as suas receitas próprias, repassam às agências as receitas a que fazem jus pelos serviços que prestaram..." (sic).

[...]

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.

[...]

Entendeu-se que as conclusões perpetradas pelo Termo de Verificação Fiscal não merecem prosperar. Ao ser analisado o presente tema, deve-se ter em consideração que na descrição das práticas e procedimentos operacionais da atividade publicitária, as Normas-Padrão da Atividade Publicitária prevêm o repasse do desconto padrão à agência de publicidade, adimplido pelo anunciante, por meio do veículo de comunicação. A hipótese de o cliente efetuar o pagamento diretamente à agência de publicidade é excepcional. A redação dos itens 6.1 a 6.7 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária é elucidativa, *in verbis*:

[...]

6.1 A Agência de Publicidade que intermediar a veiculação atuará sempre por ordem e conta do Anunciante, observado o disposto nos itens 6.1.1 a 6.1.3.

6.1.1 É dever da Agência de Publicidade cobrar, em nome do Veículo, nos prazos estipulados, os valores devidos pelo Anunciante, respondendo perante um e outro pelo repasse do "Valor Faturado" recebido ao Veículo.

6.1.2. A fatura do Veículo será encaminhada ao Anunciante por meio da Agência de Publicidade.

6.1.3 Tendo em vista que o fator confiança é fundamental no relacionamento comercial entre Veículo, Anunciante e Agência e sendo esta última depositária dos valores que lhes são encaminhados pelos Clientes/Anunciantes para pagamento dos Veículos e Fornecedores de serviços de propaganda, fica estabelecido que, na eventualidade de a Agência reter indevidamente aqueles valores sem o devido repasse aos Veículos e/ou Fornecedores, terá suspenso ou cancelado seu Certificado de Qualificação Técnica concedida pelo CENP.

6.2 Em virtude de prévio e expresse ajuste, o Anunciante poderá repassar por meio do Veículo a importância correspondente ao "Desconto-Padrão", observado que nesta hipótese o Veículo somente

poderá faturar ou contabilizar como receita própria a parcela correspondente ao “Valor Faturado”.

6.3 Excepcionalmente, nos termos de prévio e expresse ajuste, o Anunciante, poderá efetivar diretamente os pagamentos correspondentes ao “Valor Faturado” e ao “Desconto-Padrão”, respectivamente, ao Veículo e à Agência de Publicidade.

6.4 É facultado à Agência negociar parcela do “desconto padrão de agência” a que fizer jus com o respectivo Anunciante, observados os parâmetros contidos no ANEXO “B” – SISTEMA PROGRESSIVO DE SERVIÇOS/BENEFÍCIOS, os quais poderão ser revistos pelo Conselho Executivo do CENP.

6.5 O “desconto padrão de agência” não será concedido:

a) a Anunciantes diretamente ou a “Departamentos de Propaganda” de Anunciantes ou Agências Próprias (“House Agencies”) que não se conformarem ao disposto no item 2.5 e subitens; e item 8.5 destas Normas-Padrão;

b) às empresas que se dedicam exclusiva ou principalmente à prestação de serviços de mídia, descritas nos itens 4.4 e subitens destas Normas-Padrão.

c) à Agência que comprar, autorizar e pagar mídia em favor de Cliente(s) e/ou marca(s) cuja conta publicitária esteja confiada a outra Agência.

d) quando o Veículo não reconhecer determinada Agência como responsável pelo pleno atendimento da conta publicitária de determinado Anunciante ou quando, mesmo reconhecida, não se tenha encarregado plenamente do atendimento da conta publicitária.

6.6 Tanto nas relações com anunciantes do setor público quanto privado, o veículo de divulgação não pode, para quaisquer fins, faturar e contabilizar valores correspondentes ao “desconto-padrão de agência” como receita própria, inclusive quando o repasse de tais valores à agência de publicidade for efetivado por meio de veículo de divulgação.

6.7 Para efeito dos itens 2.5, 6.6 e demais itens com estes relacionados, faz-se necessário inserir, no campo de informações adicionais das Notas Fiscais e Faturas Comerciais dos Veículos, a seguinte expressão:

“Valor de Referência do ‘Desconto-Padrão’ (remuneração da Agência – item 1.11 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária): R\$”

(grifou-se)

Nos casos como o que ora se examina, o importante é a verificação da relação jurídica estabelecida entre as partes. A verba relativa ao desconto-padrão de agência é remuneração das agências de publicidade, e não do veículo de comunicação.

Passando à análise da tributação dos veículos de comunicação, como é o caso da Recorrente, pelo PIS e pela COFINS, tem-se que, por força do artigo 8º, inciso XI, da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 10, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, as receitas dos serviços de empresas jornalísticas e de radiodifusão de sons e imagens permaneceram sujeitas às normas da Lei nº 9.718/98, vigente anteriormente.

Ao unificar a disciplina das contribuições do PIS e da COFINS, a Lei nº 9.718/98, em seus artigos 2º e 3º, equiparou o faturamento à receita bruta, considerando esta como a "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica", contrariando o art. 195, inciso I, da Constituição Federal, vigente à época de sua edição, que não permitia a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas.

No julgamento do recurso extraordinário nº 390.840/MG, em 09 de novembro de 2005, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, à luz do art. 195, inciso I da Constituição Federal, assentando o entendimento de se constituírem em base de cálculo do PIS e da COFINS, exclusivamente, as receitas das pessoas jurídicas decorrentes da prestação de serviços, da venda de mercadorias, ou de ambos. A decisão foi assim ementada:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

(grifou-se)

Por conseguinte, sobrevindo a declaração da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é a receita bruta e/ou faturamento decorrente única e exclusivamente da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da venda de mercadorias e serviços.

De outro lado, o art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN é imperativo no sentido de que os conceitos de Direito Privado, como é o caso do faturamento, devem ser aplicados de acordo com o seu próprio significado, não podendo sofrer alterações para, por exemplo, atribuir-lhe receitas estranhas à prestação de serviços ou à venda de mercadorias da pessoa jurídica Contribuinte.

Nessa senda, o desconto-padrão de agência, mesmo nas hipóteses em que for incluído na nota fiscal emitida pelo veículo de comunicação, e devido a título de remuneração à agência de publicidade, não compõe o conceito de faturamento daquela pessoa jurídica. Isso porque ele não representa receita decorrente da venda de mercadorias ou prestação de serviços do veículo de comunicação, e não é revertido em seu favor, mas sim em favor das agências de publicidade, não devendo ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O veículo de comunicação tem seu faturamento, nos casos de propaganda, por disponibilizar espaço na sua grade de horários para inserção do anúncio do produto. Por sua vez, a agência de publicidade é quem desenvolve o conteúdo impresso e audiovisual, executando e distribuindo a propaganda aos veículos de comunicação, sendo remunerada por meio do "desconto-padrão de agência".

Corroborando a argumentação expendida, o art. 19 da Lei nº 12.232/2010, segundo o qual o desconto-padrão de agência constitui receita da agência de publicidade e, por isso, não pode ser contabilizado como receita própria do veículo de comunicação. Entende-se por aplicável a disposição à contenda, uma vez (a) tratar-se de lei de caráter interpretativo, podendo ser aplicada retroativamente, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN; e (b) ser irrelevante para a apuração da natureza da verba "desconto padrão", o anunciante qualificar-se como Administração Pública ou particular, raciocínio adotado inclusive nas Normas-Padrão da Atividade Publicitária, conforme se denota do item 6.6.

Portanto, na tributação da Recorrente - veículo de comunicação - pelas contribuições ao PIS e à COFINS incabível a inclusão dos valores relativos ao "desconto-padrão de agência" nas respectivas bases de cálculo, devendo ser extinto o crédito tributário em exigência, com o consequente cancelamento dos autos de infração.

Diante do exposto, divergi do nobre relator, dando provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello