



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11618.001291/2005-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.439 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2019
Recorrente MIX COM AGENCIA PROPAG PUBLICIDADE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PEDIDO DE PERÍCIA.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado por meio de documentos carreados aos autos.

RECEITAS DAS AGÊNCIAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

Os valores recebidos pelas agências de propaganda, ou incluídos em suas notas fiscais, e devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação são receitas da agência e, conseqüentemente, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado, Vencidos os conselheiros Denise Madalena Green (relatora), Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado

de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ de Recife (PE), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 11-21.580, proferido em 11 de fevereiro de 2008 (fls. 260/271).

A Autoridade Fiscal autuou a Contribuinte em razão da ausência de recolhimento de PIS e da COFINS relativo aos fatos geradores ocorridos entre 01 de maio de 2003 a 31 de dezembro de 2003, que resultou nos autos de infrações nºs 11618.001291/2005-34 e 11618.001292/2005-89 (fls.06/18 e 143/155), com exigência de R\$ 266.145,39 a título de COFINS e de R\$ 47.373,29 a título de PIS, incluindo multa aplicada no percentual de 75%.

Consta do Auto de Infração relatório que *“Analisando o Livro Registro dos Serviços Prestados (LISS), documentos apresentados, Declarações de Débitos e Créditos Tributários - DCTF's e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ apresentadas, identificamos que o contribuinte considerou para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores totais das Notas Fiscais de Serviços emitidas, aqui reconhecido como faturamento ou receita bruta como definido nos arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, abaixo transcritos, deduzindo dos mesmos os repasses para empresas de rádio, televisão, jornais, publicidades e outros, discriminados no corpo da própria nota fiscal. Prática constatada para todos os períodos do ano-calendário 2003, através da escrita no Livro Registro dos Serviços Prestados quando confrontamos os valores identificados na coluna Preço do Serviço com a coluna Valor Tributável e identificamos que o segundo havia sido considerado tanto para a tributação do ISS, como Receita Bruta para apuração da Base de Cálculo do IRPJ (Lucro Presumido) e da CSLL , bem como, receitas correspondentes às Bases de Cálculo do PIS e da COFINS. O exame documental das notas foi realizado por amostragem considerando os meses de junho/2003 e outubro/2003”* (fl. 09).

Em continuação o Auto de Infração que *“Para apuração da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, a luz dos dispositivos legais: Lei Complementar nº 70/91; Lei nº 9.718/98, art.3º , §§ 1º e 2º e da Solução de Consulta COSIT nº 09 de 04 de junho de 2002, Processo nº 10166.015670/2001 - 81, promovido pela Federação Nacional das Agências de Propaganda (FENAPRO), abaixo transcrita, fica evidente o fato de que as empresas de publicidade e propaganda não podem excluir, POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL, da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, mesmo que estejam discriminados nas Notas Fiscais os valores dos serviços repassados a terceiros e o valor das comissões/honorários”* (fl. 10).

Cientificada dos lançamentos, a interessada apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 106/110 e 243/248) na qual apresenta os seguintes argumentos:

4.1. a interpretação da Solução de -Consulta Cosit nº 9, de 4 de junho de 2002, citada como fundamento da autuação, é contra legem, com o que ficou contaminado o Auto de Infração; e transcreve ementa de acórdão no Segundo Conselho de Contribuintes, relativo, segundo afirma, ao Recurso nº 113145, que trata da base de cálculo da Cofins de veículos de comunicação e considera que a comissão da agência de publicidade — recebida diretamente do anunciante ou repassada por aqueles - não a integra;

4.2. "... a comissão da agência de publicidade não integra a base de cálculo do PIS/COFINS do veículo de comunicação, e o valor recebido pelo veículo diretamente do anunciante ou através de repasse da agência de publicidade não integra a base de cálculo do PIS/COFINS da referida agência. É que se cuida de receitas de terceiros, sobre as quais não pode incidir PIS/COFINS.";

4.3. a prevalecer a tese do fisco, a ampliação da base de cálculo por inclusão de receitas de terceiros funcionaria como majoração das alíquotas das contribuições, segundo exemplo que apresenta;

4.4. "a tese do fisco contém inconstitucionalidade material e formal, pois o alargamento da base de cálculo e majoração da alíquota da COFINS pretendida pela Lei nº 9.718/98, viola os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sendo inquestionavelmente ilegal, porque ofende o artigo 110 do CTN, conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça..."; e transcreve parte da ementa do Recurso Especial nº 710.829-PE (2004/0177873-5);

4.5. requer perícia contábil para aferir se as receitas excluídas eram efetivamente repassadas aos veículos de comunicação ou terceiros e indica seu perito;

4.6. ao final, entendendo ter restado comprovado que o lançamento está em desacordo com a lei e a jurisprudência — judicial e administrativa - espera seja anulado o Auto de Infração.

Ato contínuo, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ de RECIFE (PE), por unanimidade de votos, julgaram improcedente a Impugnação (fls.260/271). O Acórdão restou assim ementado:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/12/2003

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando os atos administrativos consubstanciadores do lançamento revestidos de suas formalidades essenciais e, não tendo restado comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.
INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA. EFEITOS.

Na ausência de contestação expressa dos fatos apontados, pressupõe-se Acórdão nº 11-21.580 a concordância da autuada em relação à parte não impugnada, o que implica sua indiscutibilidade no âmbito do processo administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia que não contiver os requisitos estabelecidos pelo inciso IV do art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e quando dos autos do processo constarem os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/12/2003

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando os atos administrativos consubstanciadores do lançamento revestidos de suas formalidades essenciais e, não tendo restado comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição constitui infração que autoriza a lavratura, do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.
INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA. EFEITOS.

Na ausência de contestação expressa dos fatos apontados, pressupõe-se a concordância da autuada em relação à parte não impugnada, o que implica sua indiscutibilidade no âmbito do processo administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia que não contiver os requisitos estabelecidos pelo inciso IV do art.16 do Decreto no 70.235, de 1972, e quando dos autos do processo constarem os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

Lançamento Procedente

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão, sustentando que:

- a) preliminarmente, seja acolhida a nulidade da decisão recorrida nº que tange o pedido de realização de perícia, por configurar cerceamento de defesa;
- b) a exclusão das exigências da COFINS e do PIS, eis que fundamentadas no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, decretada inconstitucional pelo STF nos atos do RE nº 346.084; e,
- c) no mérito, aduz que o lançamento é contrário aos preceitos contidos na legislação de regência e a jurisprudência mansa e pacífica dos Conselhos de Contribuintes, pois se trata de receitas de terceiros (veículos de comunicação), representam meras entradas e não receita da Recorrente, razão pela qual não há base constitucional e legal para compelir a Recorrente à apuração e pagamento do PIS e da COFINS sobre elas. Os serviços prestados pelos meios de comunicação foram contratados pela Recorrente em nome de seus clientes, na forma autorizada pela legislação que regula a atividade de propaganda e publicidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Tempestividade:

A Recorrente foi intimada da decisão em 17/03/2008 (Despacho de Encaminhamento de fls. 272/273: ciência do AC recorrido às fls. 274) e protocolou Recurso Voluntário em 10/04/2008 (fls. 279/320) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

II - Pedido de perícia:

A Recorrente pleiteia que seja efetuada diligência destinada a produção de prova pericial contábil, objetivando aferir se as receitas excluídas eram efetivamente repassadas aos veículos de comunicação ou terceiros.

Primeiramente, entendo ser desnecessária a perícia solicitada, para a análise do presente recurso voluntário, pois a perícia só se justifica para esclarecimento de fatos obscuros nos autos ou caso seja necessário conhecimento técnico especializado para esclarecimento de algum ponto discorrido nos autos.

Nos termos do Decreto nº 70.235/72 a autoridade julgadora determinará a realização de diligências ou perícias quando entender necessárias para elucidação do litígio, o que não é o caso:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 10 da Lei nº 8.748/93).

Com efeito, acertado o decidido no que concerne ao pedido de perícia, porquanto a matéria objeto do presente litígio não demanda a realização de qualquer diligência ou perícia. Além do mais, indeferimento do pedido de perícia também não afetará o contraditório e a ampla defesa, direitos da recorrente.

Restando motivado o indeferimento da perícia e escorado na legislação de regência, afasto, de plano, a arguição da nulidade suscitada.

III - Mérito

O ponto central da controvérsia gira-se em torno de verificar a 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.

Inicialmente, destaco o voto proferido pela i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, nos autos do PA nº 10830.005365/201091, sobre a matéria tratada neste tópico, a saber:

“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.

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 12.232/2010, 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:

(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 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”. [com fundamento no art. 19 da Lei nº 12.232, de 2010]

2.4.3 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.

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 constar uma fatura (fls. 248 a 249), do período fiscalizado, emitida pelo próprio veículo de divulgação a Recorrente, constando como sacado o Anunciante Condomínio Shopping Center Iguatemi Campinas, e remetida à agência de publicidade Saviezza Propaganda, Publicidade e Eventos Ltda. Como descrição dos serviços prestados, consta “publicidade veiculada, conforme autorização e pedidos constantes nesta nota”.

Ainda, no detalhamento da referida fatura, estão individualizadas as quantias referentes ao "valor bruto", "desconto padrão de agência" e "valor líquido".

Além disso, há também:

(i) o "Pedido de Inserção" (fl. 250) enviado pela agência de publicidade ("Saviezza Propaganda") para o veículo de comunicação ("EPTV Campinas", ora Recorrente), por ordem e conta do cliente/anunciante ("Shopping Iguatemi Campinas"); a observação aposta no documento "faturar pelo líquido contra o cliente A/C da agência" demonstra estar-se diante da relação jurídica nos moldes traçados pela legislação de regência; e,

(ii) documento enviado pelo cliente/anunciante (Condomínio Shopping Center Iguatemi Campinas) ao veículo de divulgação (EPTV Campinas) autorizando a agência de publicidade (Saviezza Propaganda Publicidade e Eventos Ltda.) a reservar, negociar e autorizar espaços de mídia para a empresa anunciante (fls. 251).

Na descrição das práticas e procedimentos operacionais da atividade publicitária, as Normas Padrão da Atividade Publicitária preveem 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)

No litígio em exame, embora as informações apostas pela Recorrente sejam no sentido de que o valor correspondente ao desconto padrão de agência seja liquidado diretamente pelo anunciante à agência de publicidade, sem transitar pelo veículo de comunicação, os esclarecimentos, por vezes contraditórios, prestados ao longo do processo e os documentos juntados aos autos, levam a crer terem os valores relativos ao desconto padrão de agência sido pagos ao veículo de comunicação e, posteriormente, repassados à agência de publicidade. De todo modo, o importante é a verificação da relação jurídica estabelecida entre as partes.

Por isso, a inclusão dos valores relativos ao desconto padrão de agência pela Recorrente como receita em suas contas contábeis, ainda que indevidamente, não desnatura a referida verba da sua condição de se constituir em remuneração das agências de publicidade, e não do veículo de comunicação, no caso, a EPTV.

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. Sobreposição 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 15082006 PP00025 EMENT VOL0224203 PP00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214215) (grifou-se)

Por conseguinte, sobrevindo a declaração da inconstitucionalidade do § 1º o 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, ainda que incluído na nota fiscal emitida pelo veículo de comunicação, como é o caso da Recorrente, 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".

Acertada a premissa adotada pela i. Relatora, na decisão citada acima, uma vez que conforme amplamente demonstrado, o desconto padrão de agência é remuneração devida pelo anunciante à agência de publicidade e não se confunde, com a comissão eventualmente devida pelo veículo de comunicação aos agenciadores de propaganda ou agenciadores autônomos. Ou seja, é verba de titularidade exclusiva da agência de publicidade, correspondente à remuneração do serviço prestado por esta em favor do anunciante que a contrata.

Neste norte, destaca-se o artigo 11 da Lei nº 4.680/65, que dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda, que prevê o desconto padrão de agência como a comissão de intermediação, senão vejamos:

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.

Já o artigo 11 do Decreto nº 57.690/66, que se remete às Normas Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo CENP — Conselho Executivo das Normas Padrão, prevê que *"o Veículo de Divulgação fixará, em Tabela, a comissão devida aos Agenciadores, bem como o desconto atribuído às Agências de Propaganda."*

Os citados dispositivos definem que o desconto padrão é a remuneração básica das agências de publicidade, enquanto a comissão é a remuneração dos agenciadores de propaganda.

Ainda, a título de esclarecimento, os artigos 1º, 2º 3º e 4º, da Lei nº 4.680/66, definem as partes integrantes da relação sob análise, destaca quem é o anunciante, a agência de publicidade, o veículo de comunicação e a agenciador de propaganda, *in verbis*:

Art 1º São **Publicitários** aqueles que, em caráter regular e permanente, exerçam funções de natureza técnica da especialidade, nas Agências de Propaganda, nos veículos de divulgação, ou em quaisquer empresas nas quais se produza propaganda.

Art 2º Consideram-se **Agenciadores de Propaganda** os profissionais que, vinculados aos veículos da divulgação, a, eles encaminhem propaganda por conta de terceiros.

Art 3º A **Agência de Propaganda** é pessoa jurídica, ... VETADO ..., e especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, **por ordem e conta de clientes anunciantes**, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público.

Art 4º São **veículos de divulgação**, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários. (**Grifou-se**)

Portanto, tais dispositivos preceituam que o desconto padrão constitui receita da agência de propaganda como remuneração pelos serviços que esta presta, sendo que tais instrumentos normativos também são claros ao dispor que os serviços prestados pelas agências de propaganda são o estudo, a concepção, a execução e a distribuição da propaganda, por conta e ordem de seus clientes anunciantes. Ou seja, temos que o serviço remunerado pelo desconto padrão de agência é exatamente aquele prestado em favor do anunciante.

Nesse contexto, a Lei nº 4.680/65 e o Decreto nº 57.690/96 deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, portanto, não vende este serviço a seus clientes para, em seguida, subcontratá-los com empresas (ou veículos) de divulgação. Somente nesta hipótese é que o valor desse serviço integraria sua receita e seria tributado pelo PIS e pela Cofins.

Pelos fatos narrados no Auto de Infração, a Recorrente foi acusada de ter excluído indevidamente da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores dos serviços de divulgação contratados por seus clientes junto a veículos de divulgação e incluídos em suas faturas ou notas fiscais. De fato, não há previsão legal para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins receitas próprias transferidas a terceiros, a exemplo de sub-empregada ou de pagamento de comissão.

No caso sob exame, a legislação reguladora da atividade da Recorrente deixa claro que não há sub-empregada por parte das agências de propaganda, especialmente na divulgação da propaganda.

A sub-empregada se caracteriza pela contratação de um serviço por uma empresa A, que assume o compromisso de sua realização. Para tal fim, a empresa A contrata uma terceira empresa B, que executa o serviço e emite a nota fiscal em nome da empresa A, que fica obrigada a pagar o preço do serviço contratado, independente de seu cliente encomendante efetuar ou não o pagamento do serviço executado.

No caso do serviço de divulgação de propaganda, não há sub-empregada por parte da agência de propaganda. O que há é o agenciamento do serviço, que é contratado pela agência de propaganda em nome de seu cliente anunciante, a quem compete efetuar o pagamento pelo serviço de divulgação prestado pelo veículo de divulgação, quer diretamente, quer via agência de propaganda. Não faz diferença. A agência de propaganda não tem responsabilidade pela falta de pagamento do serviço de divulgação ou qualquer outro serviço contratado em nome do seu cliente.

Os artigos 6º, 7º, 8º e 9º do Decreto nº 57.690/1996 c/c os itens 3.4 a 3.6, 3.10 e 3.11 das Normas Padrão da Atividade Publicitária estabelecem a possibilidade de as agências de publicidade contratarem com os anunciantes outras formas de remuneração de seus serviços, que podem ser adicionais ou alternativas ao desconto padrão:

Decreto nº 57.690/1996:

Art. 6º Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através, de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, **por ordem e conta de clientes anunciantes**, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e

serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.

Art. 7º Os serviços de propaganda serão prestados pela Agência mediante **contratação**, verbal ou escrita, **de honorários e reembolso das despesas previamente autorizadas**, tendo como referência o que estabelecem os itens 3.4 a 3.6, 3.10 e 3.11, e respectivos subitens, das Normas Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo CENP Conselho Executivo das Normas Padrão, com as alterações constantes das Atas das Reuniões do Conselho Executivo datadas de 13 de fevereiro, 29 de março e 31 de julho, todas do ano de 2001, e registradas no Cartório do 12º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da cidade de São Paulo, respectivamente sob nº 263447, 263446 e 282131.

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

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**.

Normas Padrão da Atividade Publicitária:

3.10. Como alternativa à remuneração através do "desconto padrão de agência", é facultada a contratação de serviços de Agência de Publicidade mediante "fees" ou "honorários de valor fixo", a serem ajustados por escrito entre Anunciante e Agência, respeitado o disposto no item 2.9 destas Normas Padrão.

3.10.1 O "fee" poderá ser cumulativo ou alternativo à remuneração de Agência decorrentes do "desconto padrão de agência"; de produção externa, de produção interna e de outros trabalhos eventuais e excepcionais, tais como serviços de relações públicas, assessoria de imprensa, etc.

3.10.2 Em qualquer situação ou modalidade de aplicação do "fee", a Agência deverá ser remunerada em valor igual ou aproximado ao que ela receberia caso fosse remunerada na forma do item 2.5.1, sempre de comum acordo entre as partes, contanto que os serviços contratados por esse sistema sejam os abrangidos no item 3.1 e preservados os princípios definidos nos itens 2.7, 2.8, 2.9 e 3.4. (grifou-se)

O item 3.10 das Normas Padrão citado acima, é claro ao dispor que a forma de remuneração deverá ser de comum acordo entre as partes (agência e anunciante), mas **por ordem e conta do cliente anunciante**. E isso ocorre exatamente porque o serviço prestado pela agência de publicidade é contrato e realizado em prol do anunciante, que pode estabelecer com a agência contratada a melhor forma de remuneração que lhes convier — inclusive substitutiva do desconto padrão.

Desta forma, é inequívoca a conclusão de que o desconto padrão de agência não é devido à agência pelo veículo de comunicação, de forma que não tem razão o Acórdão recorrido ao afirmar que a Lei nº 9.718/98 não autoriza a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois tais valores não são receitas da agência de propaganda.

Apenas para ilustrar, vejamos o que dizem os autores do livro Imposto de Renda das Empresas (ed. Atlas, 26ª Ed., 2001, p. 150), Hiromi Higuchi e Celso Higuchi sobre as receitas de terceiros incluídas em faturas de empresas:

“Em alguns casos, as empresas recebem, no mesmo documento, destacadamente, receitas próprias e receitas de terceiros. Nessa hipótese, não há necessidade de lei autorizando a exclusão do valor repassado para terceiros na base de cálculo de tributos, inclusive de PIS/Pasep e Cofins. Isso porque, originariamente, essas receitas não pertencem à pessoa jurídica arrecadadora. O fato ocorre, por exemplo, nas empresas de telefonia. Além das receitas pertencentes a outras empresas de telefonia, é comum a cobrança de receitas de terceiros como mensalidades de internet, doações para UNICEF etc”.

Além disso, é preciso compreender que apesar da empresa registrar na contabilidade o ingresso de numerário, estes valores apenas transitam graficamente pela contabilidade do veículo de comunicação, não integram patrimônio e, por consequência são receitas incapazes de exprimir o contorno da sua capacidade contributiva, nos moldes do art. 145 da CF.

Sobre o assunto, oportuno trazer a tona o julgado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VALORES REPASSADOS ÀS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE PELOS VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO.

(...)

O colendo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento em Plenário do RE 357950RS, em 09.11.2005, da Relatoria do Ministro Marco Aurélio, por maioria, **declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, que entende "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"**. Esta discussão hoje resta superada com a edição das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, após a alteração do referido dispositivo constitucional, sendo a definição de faturamento a mais ampla, a saber, 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. *In casu*, todavia, não se pode concluir que as verbas que ingressam na contabilidade do veículo de comunicação para pagamento das agências de publicidade, nos termos do art. 11 da Lei n. 4.680/65, podem ser caracterizadas como receitas auferidas por aquela pessoa jurídica. Tais valores apenas transitam nas contas das empresas de comunicação com a finalidade de pagamento das agências de publicidade, não se podendo falar em faturamento a ensejar a tributação do PIS e da COFINS. Ademais, tem-se que as agências de publicidade agem como mandatárias da

empresa anunciante, perante o veículo de divulgação e, por sua vez, as quantias por ela recebidas decorrem dessa mediação” (Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação/Reexame Necessário n. 00009715220114058300, Des. Fed. Francisco Barros Dias, Segunda Turma, DJe 02/12/2010).(grifou-se)

Em suma, o anunciante contrata a agência de publicidade e combina, com esta, a forma de remuneração que será praticada para o trabalho de concepção, desenvolvimento, execução de distribuição da peça publicitária. Tal remuneração poderá ser feita por meio do desconto padrão de agência e/ou honorários fixos, bem como honorários sobre a contratação de serviços suplementares.

Por estas razões, e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de afastar a preliminar suscitada e no mérito dar provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo das exações os valores que não representam receita da recorrente, acima referidos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud, Relator designado

Inicialmente, parabenizo a Relatora pela clareza e brilhantismo dos argumentos apresentados, dos quais ousou discordar pelas razões a seguir expostas:

O art. 13 da Lei nº 10.925/04 (DOU DE 26/07/04) estabelece que aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450/85 à base de cálculo do PIS e da Cofins.

Art. 13. 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 o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

O art.53 da Lei 7.450/85 (antes da existência da Cofins, portanto) trata de casos nos quais haveria incidência de imposto na fonte sobre alguns serviços prestados, inclusive de propaganda. O parágrafo único diz que serão excluídos da base de cálculo DO IMPOSTO NA FONTE os valores repassados à televisão, rádio, etc.

Art. 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

Assim, a partir da Lei nº 10.925/04 E SÓ A PARTIR DELA, as exclusões aplicam-se também à base de cálculo do PIS e da Cofins.

O contribuinte procura contestar a autuação sob o argumento de que os valores repassados a terceiros não configuram receitas por ela auferidas, porquanto, atuando na condição de mero agente intermediador, tais valores àqueles pertenceriam.

Sob esse aspecto, faz-se necessária uma breve digressão acerca do conceito de intermediação.

"INTERMEDIÁRIO. Do latim '*intermedius*' (interposto, intercalado), é o vocabulário empregado, na linguagem dos negócios, para designar a pessoa por intermédio (ofício, intervenção, ajuda) de quem se realizam ou se efetivam os negócios.

É indicativo de agente, agenciador, mediador, interventor.

A função do intermediário é a de aproximar os interessados em um negócio para a sua realização. Não é, pois, o mandatário, pois que não fecha nem conclui o negócio. Apenas o encaminha entre as partes, que o ajustam em definitivo."

Sobre a intermediação, pronuncia-se Bernardo Ribeiro de Moraes (in "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços" – Editora Revista dos Tribunais – 1ª Edição – pág. 306 e 307):

"Intermediação é palavra indicativa do modo de operar da pessoa. Intermediário é quem exerce a aproximação entre duas ou mais pessoas que desejam negociar. É também conhecida como corretagem, contrato pelo qual uma pessoa se obriga, mediante remuneração, a aproximar as partes para a conclusão de um negócio. O intermediário ou corretor não aplica capital próprio para a realização do negócio. É simples intermediário entre as partes contratantes. Orlando Gomes salienta que a atividade do corretor consiste 'em aproximar pessoas que desejam contratar'.

(...)

Na mediação, o mediador não é parte no negócio. Não contrata e nada conclui. Simples intermediário, limita-se ele a aproximar as partes e provocar o seu ajuste, conduzindo-as ao fechamento do negócio.

(...)

O intermediário exerce sua função aconselhando a conclusão do negócio ou contrato, inclusive informando as suas condições, conciliando os interesses das partes aproximadas, oferecendo assistência até o momento em que o negócio se considera fechado. Desde o instante em que as partes se identificam e entram em entendimento,

cessa a atividade do intermediário. Este não conclui nada em nome da empresa ou por conta da empresa."

Como se pode depreender, tal conceituação não se coaduna com as atividades exercidas pela autuada, atividades essas bem definidas pela própria legislação regulamentadora das agências de propaganda (Decreto nº 57.690, de 1º de fevereiro de 1966), citada pelo próprio contribuinte, eis que estas estudam, concebem, executam e distribuem a propaganda aos veículos de comunicação, sendo a atividade de intermediação ou corretagem dessas bastante distintas.

Assim, caso constituísse mera intermediação, bastaria tão-somente que o cliente-anunciante diretamente contratasse e efetuasse o pagamento das faturas emitidas pelos veículos de divulgação. Ocorre que a interessada recebe de seus clientes o valor total contratado, cabendo a ela, por força contratual, todo o gerenciamento da campanha publicitária.

Ademais, como bem observou o contribuinte, a relação jurídica que se estabelece nos contratos de prestação de serviços vincula-o, como não poderia deixar de ser, aos clientes-anunciantes, porquanto, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN), as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Assim, em nada a socorre o fato de emitir nota fiscal/fatura de serviços contra os clientes-anunciantes pelo valor total da campanha publicitária, ainda que destacando os valores a terceiros repassados, uma vez que, a prevalecer esse entendimento, muitas empresas prestadoras de serviço, invocando tratamento isonômico, também desse poderiam se utilizar, como as construtoras, por exemplo, quando da subcontratação de serviços.

Atinente à questão central em foco, a SRRF da 8ª Região Fiscal também se pronunciou a respeito, por intermédio da decisão nº 262, de 30 de novembro de 2000, no sentido de que os valores transferidos pelas contratadas para outras pessoas jurídicas, ainda que decorrentes da subcontratação de serviços, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

Ainda, não obstante a importante função exercida pelas agências de propaganda, não se vislumbra o porquê de estas empresas merecerem tratamento diferenciado no tocante à apuração da base de cálculo da contribuição em comento, seja pelo fato de a legislação invocada pela autuada em nada a socorrer, por não dispor sobre norma tributária, seja por não haver, pelo menos até o momento, disposição legal expressa que lhes permita a exclusão dos valores repassados.

Para a ocorrência do fato gerador da contribuição é suficiente que ocorra o faturamento/receita bruta. Seja a que título for, a interessada fatura o valor total. Isto porque cobra por todo o serviço, sendo tarefa sua a viabilização da atividade contratada.

Se esta posteriormente repassa parte do valor a outras pessoas jurídicas que concorrerem na execução da tarefa, a essas também caberá o recolhimento da contribuição sobre a parcela recebida, já que constitui nova operação.

Isto porque, por definição legal, trata-se de incidência em cascata; em outras palavras, de uma contribuição cuja incidência é cumulativa, pois é cobrada em cada operação realizada.

Cabe a partir de agora transcrever o disposto na legislação de regência da matéria, a começar pela Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998 (Medida Provisória nº 1.212, de 1995), vigente a partir de 1º de março de 1996.

As exclusões permitidas na base de cálculo do PIS na vigência da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, estão disciplinadas no parágrafo único do seu art. 3º. Confira-se- lhe o texto:

“Art. 3º. Para os efeitos do inciso I do artigo anterior, considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado aferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único – Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.”

Com a edição da Lei nº 9.718, de 1998, aplicável a partir de 1º de fevereiro de 1999 (conforme previsto em seu art. 17, I), o faturamento para fins de incidência da Cofins e do PIS passou a ser considerado, nos termos de seus arts. 2º e 3º, caput e § 1º, como a totalidade das receitas auferidas, independentemente do tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada:

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

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

§ 1º. 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.

§ 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 operacionais 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;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.(Grifei)”

Se, por um lado, o legislador ordinário estabeleceu maior amplitude à base de cálculo, por outro previu as hipóteses de exclusão, com destaque, no caso discutido, para a redação original do § 2º e incisos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

No entanto, para os fatos geradores anteriores e ainda para os regidos pela Lei nº 9.718, de 1998, mesmo a hipótese prevista no inciso III não poderia ser invocada, pois dependia da observância de normas regulamentadoras do Poder Executivo, as quais não vieram a ser expedidas, tendo sido o dispositivo legal expressamente revogado pelo art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, e reedições (atualmente Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

Em função da revogação prévia do dispositivo, o Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório nº 56, de 20 de junho de 2000, nos seguintes termos:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia; considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000; considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.” (Grifei)

O Parecer Normativo nº 5, de 25 de maio de 1994, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit, da Secretaria da Receita Federal, ao examinar os atos normativos - Parecer Normativo e Ato Declaratório Normativo - no que concerne ao aspecto relativo ao momento a partir do qual tem início a produção dos efeitos que lhes são próprios, concluiu que tais atos, como interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam.

Assim, por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos, sendo que sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.

Também o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 que regulamenta a Contribuição para o PIS e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, não traz nenhuma novidade de tratamento para as receitas de agências de publicidade e propaganda.

Note-se que a legislação referente ao PIS/Pasep e Cofins, desde a sua instituição até a presente data, vem sofrendo inúmeras alterações, inclusive por intermédio de Medidas Provisórias. Não apresenta, contudo, dentre esses dispositivos modificados, suprimidos ou criados, qualquer embasamento legal permitindo a exclusão pretendida. Quisesse o legislador contemplar as agências de propaganda com o benefício da exclusão em apreço, este o teria feito de forma expressa.

Portanto, situados dentro do campo de incidência da exação, tais valores, ainda que posteriormente repassados a outras pessoas jurídicas, por falta de previsão legal, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

Citam-se ainda Solução de Consulta COSIT nº 09, de 04 de junho de 2002:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO - As empresas de publicidade e propaganda não podem excluir, da base de cálculo do PIS/Pasep, importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, por ausência de previsão legal.

Sendo assim, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

