



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.732587/2012-91
ACÓRDÃO	3003-002.651 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TVSBT CANAL 11 DO RIO DE JANEIRO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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 (Acórdão nº 9303-005.504).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 14-95.917, de 24/06/2019**, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no período de janeiro a dezembro de 2008, com crédito tributário total no valor de R\$ 168.293,36, conforme autos de infração de fls. 118/127.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 114/117, a fiscalização, em síntese, apurou que a contribuinte, emissora de televisão, até o advento da Lei nº 12.232, de 2010, art. 19, emitia nota fiscal de prestação de serviços pelo valor total recebido dos anunciantes, mas repassava 20% desse valor (desconto padrão) às agências de publicidade, assim excluiu da base de cálculo das contribuições sociais o valor do repasse.

Por entender que a legislação de regência do PIS e da Cofins cumulativos dispõe que a sua base de cálculo é formada pelo faturamento diminuído de algumas exclusões expressamente previstas em lei, que não incluem os repasses em questão, a fiscalização lançou de ofício aqueles valores.

Cientificada dos autos de infração, a fiscalizada apresentou a impugnação, às fls. 252/273, alegando, inicialmente, em resumo, após transcrever em parte a legislação de regência, que a base de cálculo do PIS e da Cofins cumulativos é a receita bruta auferida pela empresa, não aquela recebida por terceiros.

Posteriormente, argumenta, em síntese, que nem todos os recursos que ingressam no patrimônio da empresa se constituem em receita, pois esta pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio da sociedade, diferentemente do mero ingresso, conforme doutrina que menciona.

Cita também entendimentos contidos em atos da própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) que excluiriam da base de cálculo das contribuições valores auferidos pelo contribuinte mas repassados a terceiros.

Aduz que o art. 19 da Lei nº 12.232, de 2010, define o desconto-padrão como receita da agência de publicidade.

Por fim, colaciona jurisprudência administrativa e judicial onde entende que é adotado o seu ponto de vista referente ao caso em questão.

E conclui:

No mérito, demonstrado ficou, à farta, que apenas as receitas obtidas por operações de vendas de bens e serviços, praticadas pela empresa, geram a

aquisição de direitos que passam a integrar, a se incorporar, a compor o seu patrimônio, bem como outros acréscimos de direitos, sem contrapartida de obrigações, conferindo-lhes a necessária capacidade contributiva para responder pelo ônus tributário incidente, situação inexistente no que respeita às receitas de terceiras, in casu os "descontos de agência".

Destituída de qualquer propósito jurídico a exigência de tributos, cuja incidência operar-se-ia sobre valores que não constituem receita e que não integram o patrimônio do contribuinte. Equivaleria isso a cobrar tributos sobre aquilo que não pertence ao sujeito passivo, ou ainda, a obrigação de pagar tributos sobre a receita e patrimônio dos outros. Um verdadeiro non-sense jurídico-tributário.

Ante as razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, requer-se sejam integralmente canceladas as exigências constantes dos autos de infração referentes a PIS/PASEP e COFINS e demais providências necessárias ao arquivamento dos autos.

Analisando as razões de defesa, a 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins cumulativa é o faturamento, assim entendido o produto da venda de bens e serviços e outras receitas da atividade principal da pessoa jurídica.

VALORES TRANSFERIDOS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores computados como receita que tenham sido transferidos a outra pessoa jurídica não podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins por falta de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição ao PIS cumulativa é o faturamento, assim entendido o produto da venda de bens e serviços e outras receitas da atividade principal da pessoa jurídica.

VALORES TRANSFERIDOS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores computados como receita que tenham sido transferidos a outra pessoa jurídica não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS por falta de previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com tal decisão, a contribuinte interpõe o presente Recurso Voluntário, no qual, em síntese, defende que os valores retidos pelas Agências de Propaganda configuram receitas próprias dessas pessoas jurídicas não integram o faturamento da TVSBT para fins de apuração do PIS e da COFINS.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 10/07/2019 (fl.334) e protocolou Recurso Voluntário em 06/08/2019 (fl.344) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Do mérito:

O cerne da questão posta nos autos é saber se as verbas recebidas pelos veículos de comunicação em sua totalidade devem ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive as que são repassadas para as agências de publicidade.

No caso sob análise, a fiscalização tributou as receitas oriundas do faturamento realizado pela recorrente, com base nas notas fiscais por ela emitidas e que decorriam dos recebimentos realizados pela prestação de serviços aos seus clientes anunciantes de produtos diversos. A recorrente, sendo veículo de comunicação, emitia notas fiscais de serviços em favor dos anunciantes e repassava parte deste valor às agências de publicidade, na maioria das vezes produtoras dos anúncios que seriam divulgados.

Pois bem. Esse tema não é novo neste Conselho e já foi apreciado pela 3ª Turma da CSRF. Entendeu-se que a recorrente, um veículo de comunicação, não poderia excluir da base de cálculo da contribuição os valores das “desconto padrão” às agências de publicidades. Vejamos:

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.

Neste sentido peço emprestado trecho do voto proferido pelo ilustre relator Demes Brito, no processo nº 10882.004680/2008-71, no julgamento do Acórdão nº 9303-005.504, abaixo transcrito:

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.

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 vênica 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. Sobrepõe-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 portas, 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 estivessemos 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 encaminham 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.” 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. (grifos originais)

Portanto, o “desconto padrão de agência” é custo da atividade do veículo de divulgação e não tem autorização legal para ser excluído da apuração da base de cálculo das contribuições. Tais valores integram o faturamento dos veículos de comunicação, pois são por eles devidos às agências de publicidade, por conta da intermediação entre anunciante e veículo, possuindo natureza de comissão, consoante expressa disposição das Normas Padrão da Atividade Publicitária.

No mesmo sentido, cito os seguintes precedentes: Acórdão nº 9303-002.589, Acórdão nº 9303-004.917, Acórdão nº 9303-004.609, Acórdão nº 9303-002.602, Acórdão nº 9303-005.978, Acórdão nº 3302-003.106, Acórdão nº 3201-012.632.

A recorrente defende também, que houve mudança de critério jurídico no lançamento o que não é permitido nos termos do art. 146 do CTN. Afirma que o seu procedimento estava amparado em entendimento da própria Receita Federal quando teria proferido a Solução de Consulta nº 17, de 30/04/2007, no entanto a referida solução de consulta não tem qualquer poder de vinculação em relação ao contribuinte.

Por fim, em relação a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, a matéria já encontra-se pacificada no âmbito administrativo. Transcreve-se súmula aprovada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessa forma, correta a exigência.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green