



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

**Processo n°** 16682.720573/2014-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.810 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS  
**Recorrente** INFOGLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. VALORES QUE ADENTRAM A CONTABILIDADE MAS QUE NÃO CONFIGURAM RECEITA PRÓPRIA. NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.

Os valores que transitam nas contas dos veículos de divulgação a título de desconto padrão de agência não compõem o faturamento da contribuinte e, por esse motivo, não compõem a base de cálculo do PIS/PASEP.

Contribuição para o PIS/PASEP

Aplica-se ao PIS a ementa da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Felon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães (suplente convocado) e Paulo Guilherme Déroulède, que convertiam o julgamento em diligência. O Conselheiro Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado) não participou do julgamento em razão do voto proferido definitivamente pelo Conselheiro Felon Moscoso de Almeida na sessão de agosto de 2018

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Felon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 1.475-1.498:

Contra a contribuinte supra identificada foram lavrados Autos de Infração às fls. 567/586, formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários abaixo discriminados, relativos aos períodos de apuração de 01/09/2009 a 31/12/2011, com acréscimo de juros de mora e da multa proporcional de 75%, a seguir detalhados:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins	15.211.088,20
Contribuição para o PIS/Pasep	3.295.735,86
Crédito tributário do processo	18.506.824,06

### I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A descrição dos fatos remete ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 554/565 onde verifica-se que a autoridade fiscal, após transcorrer os procedimentos adotados na auditoria implementada, apresenta a conclusão que os lançamentos efetuados nas contas 41130105 e 41130113, e classificados como descontos incondicionais, são na verdade a remuneração paga pela empresa às agências de publicidade, agentes autônomos e jornalistas pela venda de seus produtos e serviços, a qual não pode ser deduzida das bases de cálculo das contribuições para a Cofins e para o PIS/Pasep, configurando, assim nas seguintes infrações:

#### Da exclusão indevida do desconto padrão de agência de propaganda

Da análise de vários contratos denominados “Contratos de Intermediação de Veiculação de Mensagens Publicitárias” firmados entre a contribuinte e agência de publicidade, foram identificadas cláusulas, destacadas pela autoridade fiscal às fls. 556/557 do Termo de Verificação Fiscal, que levaram ao seguinte entendimento:

Essas duas cláusulas transcritas acima, tratam do mesmo assunto, apenas com redações diferentes, e são concernentes ao desconto padrão de agência, que, nada mais é do que a remuneração da agência de publicidade, prevista na regulamentação das atividades publicitárias, em especial no art. 11, da Lei nº 4.680, de 1965, no art. 11, do Dec. nº 57.690, de 1966, e nos item 2.5 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, expedidas em 16 de dezembro de 1998, pelo Conselho Executivo das Normas-Padrão (CENP).

No citado Termo de Verificação Fiscal o auditor fiscal transcreve a legislação pertinente à matéria (art. 11 da Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965; art. 11 do Decreto nº 57.690, de 1º de fevereiro de 1966), bem como apresenta trechos das Normas-Padrão da Atividade Publicitária referente ao conceito básico sobre o “Desconto-Padrão de Agência”, que é a remuneração destinada à agência de publicidade pela concepção, execução, e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes.

Assim, após apresentar as exclusões do faturamento, permitidas pela legislação de regência, para fins de apurações das bases de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 24), a autoridade fiscal apresenta as seguintes conclusões sobre a matéria:

Assim, com relação aos valores dos descontos lançados na conta “41130105 Desconto Concedido Agência”, não resta dúvida de que se trata de comissão paga pela INFOGLOBO às agências de publicidade e agenciadores autônomos pela prestação de serviços, e, portanto, não pode ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que a sua verdadeira natureza jurídica é de despesa com comissões de vendas, que, por sua vez representam despesas operacionais, as quais não se encontram no rol de exclusões admitidas nas leis 10.637/02 e 10.833/03.

#### **Da exclusão indevida dos descontos aos agentes/capatazia (jornaleiros)**

Com relação ao ponto em questão, a autoridade fiscal retrata o resultado obtido em diligência fiscal realizada na contribuinte, com ênfase em resposta apresentada em 19/04/2011, quando a diligenciada apresentou esclarecimentos sobre a natureza dos valores lançados sob a rubrica “desconto/agentes de capatazia”, cujo trecho mais relevante para a presente lide extrai-se, a seguir, do TVF (fl. 561):

A título exemplificativo, a Intimada anexa os contratos firmados (documento nº 1) com os jornaleiros, documentando assim, todas as obrigações assumidas pelas partes, na dita operação. Da leitura dos instrumentos contratuais, verifica-se basicamente o seguinte: a) o jornaleiro retira material diariamente, b) o encalhe é devolvido à Intimada, sem qualquer ônus para o jornaleiro, c) a Intimada auferir por essa operação o valor correspondente a 70% (setenta por cento) do valor de capa dos jornais vendidos.

Os Livros Contábeis da Intimada refletem esta operação e os valores delas decorrentes, pois tão logo feita a prestação de contas é emitido boleto para que o jornaleiro efetue o pagamento à Intimada da sua efetiva receita. Em suma, o valor do boleto corresponde aos 70% (setenta por cento) do valor de capa do material vendido efetivamente.

Assim é que a escrituração é feita a partir do débito na conta de "contas a receber", o montante da receita real da Intimada (70% do valor de capa), crédito na conta "receita bruta de vendas" do valor de 100% (cem por cento) do preço de capa do total das vendas realizadas e, por fim, com débito do valor de 30% (trinta por cento) do valor de capa.

Exemplificando:

D - Contas a Receber	70%
C - Receita Bruta de Vendas de Jornais e produtos promocionais (31110101/31110401)	100%
D - Desconto de Capatazia (41130105)	30%

Em seguida a autoridade fiscal apresenta a transcrição de ementa de decisão proferida em processo, que trata sobre o mesmo tema, julgado na DRJ/SP1, para concluir na seguinte linha de entendimento:

Assim, diante da explicação oferecida pelo próprio contribuinte, reforçada pela transcrição do acórdão, é indiscutível que a rubrica “Desconto Agentes/Capatazia” não possui natureza de desconto incondicional, mas sim de

despesa com comissão de jornalheiros, que não pode ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto não existir amparo legal para tal exclusão.

Destarte, foram realizadas pela autoridade fiscal as glosas dos valores relativos aos “Desconto Concedido Agência” e “Descontos Agentes /Capatazia” excluídos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, registrados nas contas contábeis de nºs 41130105 e 41130113, conforme detalhamento efetuado na planilha de fl. 564 do TVF.

## II. DA IMPUGNAÇÃO

A ciência dos autos de infração foi formalizada pessoalmente em 06/08/2014, conforme Termo de fls. 1055/1056, e, em 05/09/2014, a autuada apresentou a petição impugnativa acostada às fls. 1068/1098, com a apresentação das alegações a seguir sumariadas:

### Da exclusão indevida do desconto padrão de agência de propaganda

Inicialmente, concorda com a autoridade fiscal que o artigo 11 da Lei nº 4.680/1965 instituiu o desconto padrão como forma de remuneração básica da agência de publicidade pelos serviços prestados, mas que, de forma diversa das conclusões da fiscalização, os serviços oferecidos pela agência têm como contratante e beneficiário o anunciante e não o veículo de comunicação. Sendo esses serviços referente a criação da arte, e execução da propaganda e a sua distribuição aos veículos de divulgação, que não é o beneficiário da propaganda criada, nos termos do art. 3º da Lei nº 4.680/1965.

Dessa forma, identifica a contribuinte duas relações jurídicas distintas, firmadas, quais sejam: (i) entre o anunciante e a agência de publicidade por este contratada para a prestação de serviços de publicidade; e (ii) entre o anunciante e o veículo de comunicação que efetuará a veiculação da propaganda.

Com base nessas relações jurídicas, definidas pelo já citado art. 3º da Lei nº 4.680/1965, assevera a contribuinte que a fatura da veiculação da publicidade é emitida pelo veículo de comunicação contra o anunciante, com o qual mantém a relação jurídica correspondente, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 57.960/1966.

Desse modo, entende a contribuinte que, diversamente do concluído pela fiscalização, resta claro que o serviço prestado pela agência de publicidade tem como beneficiário e contratante o anunciante, e não o veículo de comunicação, o qual não contrata a agência de publicidade para a promoção da venda de seus espaços.

Nesse sentido, afirma a impugnante que o desconto padrão é devido pelos próprios anunciantes às agências contratadas como forma de remuneração pelos serviços prestados, tendo a legislação estabelecido um percentual do valor do anúncio contratado como valor a ser destinado às agências, conforme disposto no item 2.5 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária fixadas pelos Conselho Executivo de Normas-Padrão (CENP), sendo permitido por essas normas, ainda, a possibilidade de contratação de remuneração alternativa ao desconto padrão a serem ajustada por escrito, nos termos do art. 7º do Decreto nº 57.690/1966.

Assim, prossegue a contribuinte afirmando que, adotando as regras estabelecidas pelo Decreto nº 57.690/1966 e firmadas pelo CENP, é responsável pela emissão das faturas contra os anunciantes e as passa às agências de publicidade, com o destaque do valor do desconto padrão de agência, identificando o montante

líquido que lhe é devido, ficando a agência incumbida de emitir, também, fatura ao anunciante, cobrando o valor do desconto padrão, salvo se contratado por escrito entre as partes valor diverso.

Em seguida a impugnante apresenta a dinâmica de faturamento e cobrança com base nas Normas-Padrão da Atividade Publicitária, para concluir que a legislação relativa à matéria é clara no sentido de que o desconto padrão constitui verba de titularidade exclusiva da agência, devida pelo anunciante, que pode negociar outra forma de pagamento pelos serviços prestados.

Menciona que o entendimento do fisco foi modificado a partir da edição da Solução de Consulta nº 21, de 15.05.2008, quando passou a ser decidido sobre a impossibilidade de exclusão do desconto padrão de agência da receita tributável dos veículos de comunicação.

Pugna que este entendimento fundamenta-se nas equivocadas premissas de que a receita auferida pelo veículo de comunicação corresponde à integralidade do montante despendido pelo anunciante na distribuição da publicidade contratada, e de que o veículo seria o responsável pelo pagamento à agência de publicidade de comissão pela intermediação da venda do espaço publicitário, quando na verdade o veículo não faz jus à integralidade dos valores pagos pelo anunciante para a distribuição de publicidade, tendo em vista que parte é paga ao veículo em contraprestação à efetiva veiculação, e parte é paga à agência de publicidade pelo desenvolvimento da peça publicitária e de sua respectiva distribuição.

Argumenta a impugnante, ainda, que a agência publicitária não é contratada pelo veículo de comunicação nem, tampouco, presta serviços a este, pois todos os serviços prestados direcionam-se aos anunciantes, que a remunera pelo desconto padrão (em regra) ou por formas alternativas (que devem ser firmadas por escrito).

Destaca a disposição contida no art. 19 da Lei nº 12.232, de 29 de abril de 2010, que dispõe sobre as normas gerais para licitação e contratação pela administração pública de serviços de publicidade prestados por intermédio de agências de propaganda, que no seu entendimento foi inserido no projeto de lei originário com o objetivo de esclarecer a forma de tributação do desconto padrão de agência, que segundo referido ato legal deve constituir receita da agência de publicidade.

Esclarece que o veto presidencial ao parágrafo único de citado dispositivo – o qual esclarecia expressamente que a interpretação em questão deveria se aplicar tanto às contratações firmadas pelo setor público quanto àquelas firmadas pelo setor privado – não tem o condão de instituir legalmente interpretação em sentido diverso em qualquer hipótese, tendo em vista que a interpretação da natureza do desconto padrão de agência instituído pelo artigo 11 da Lei nº 4.860/1965 deve ser única, não sendo possível admitir interpretações diversas ao mesmo dispositivo, dependendo do contratante do serviço de publicidade ser ou não integrante da administração pública.

Requer a contribuinte a juntada aos autos de parecer emitido pelo I. jurista Gustavo Binenbojm sobre a aplicabilidade do art. 19 da Lei nº 12.232/2010.

Aponta, ainda, que a fiscalização não considerou na autuação que parte dos valores refere-se exatamente ao desconto padrão relativo à veiculação de publicidade contratada entre a impugnante e a administração pública (como anunciante), hipótese em que o referido artigo 19 é indiscutivelmente aplicável, existindo, em relação a esse ponto, grave violação ao artigo 142 do Código

Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que foram apresentadas em resposta a intimação faturas emitidas para órgãos da administração pública, sendo apresentado, a título exemplificativo, algumas dessas faturas.

Reclama a contribuinte que a despeito desse fato a fiscalização exigiu o PIS e a Cofins sobre a totalidade dos valores lançados na conta contábil 4113015, em afronta ao artigo 142 do CTN e ao art. 19 da Lei nº 12.232/2010.

Frisa que o conceito de receita bruta adotado pela legislação do PIS e da Cofins, bem como da Constituição Federal, não admite a inclusão de receitas de terceiros, ainda que eventualmente arrecadados pelo contribuinte, devendo esse conceito apenas compreender os valores que ingressem e portanto gerem acréscimo ao patrimônio do contribuinte, o que não se verifica no tocante ao desconto padrão de agência.

Cita o conceito de receita pública apresentado por Aliomar Baleeiro, e o de receita privada de autoria de Limongi França, e apresenta o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre as principais características da receita.

Com base nesses entendimentos, sustenta a contribuinte que o conceito de receita somente abrange os valores que se incorporam definitivamente ao patrimônio de quem a recebe, sem gerar, com contrapartida, obrigação de restituir ou repassar a terceiros a quantia recebida.

Para reforçar seu entendimento apresenta jurisprudência do STJ (RE nº 399.596/DF) que decidiu ter a gorjeta natureza salarial, devendo incidir sobre ela apenas tributos e contribuições que incidam sobre o salário.

Menciona, ainda, jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda (Acórdão CSRF nº 02-02.223) que tratou das receitas de “roaming” auferidas pelas operadoras de serviços móvel pessoal ou celular, decidindo pela não inclusão dessas receitas na base de cálculo da operadora com quem o usuário tem serviço, tendo em vista que o serviço foi prestado por terceiros.

Entende que os precedentes citados aplicam-se ao caso em discussão, em que o valor do desconto padrão de agência é de titularidade exclusiva das agências de publicidade, razão pela qual entende seja improcedente a exigência de PIS e de Cofins sobre os montantes lançados na conta contábil 41130105.

#### **Da exclusão indevida dos descontos aos agentes/capatazia (jornaleiros)**

Com relação aos valores contabilizados na conta contábil 41130113 a título de desconto de agentes/capatazia, esclarece a contribuinte que tais montantes referem-se à diferença entre o preço de capa dos produtos comercializados e o valor do preço pelo qual estes são vendidos a agentes consignatários (jornaleiros).

Assevera que vende seus produtos em operações firmadas com duas espécies de adquirentes: (i) consumidores finais mediante a formalização de venda por assinaturas mensais; (ii) jornaleiros, os quais atuam como revendedores autônomos aos quais a contribuinte efetua venda em consignação de seus produtos.

Esclarece que nos contratos para entrega dos produtos fica estabelecido que o impugnante promoverá as suas respectivas entregas, ficando os jornaleiros autorizados a vendê-los a terceiros, assumindo as seguintes obrigações: (i) pagar à contribuinte um preço pré-ajustado em percentual do “preço de capa”, o qual corresponde ao preço pela qual os produtos são revendidos; ou (ii) devolver os produtos à contribuinte em prazo estabelecido.

Afirma a contribuinte que os contratos em tela são previstos e regulados pelos artigos 534 a 537 do Código Civil Brasileiro, configurando-se como vendas em consignação, vendas essas realizadas pelos jornaleiros a terceiros pelo preço de capa (preço de revenda), auferindo lucro na operação.

Frisa que, por razões de controle e melhor informação contábil, trata a diferença entre o preço de capa dos produtos e o preço de venda praticado com os jornaleiros como um desconto incondicional, esclarecendo a forma de contabilização a partir dos informações apresentadas em resposta a intimação fiscal, cujo teor encontra-se reproduzido no relato do Procedimento Fiscal (Item I).

Enfatiza que, na essência, o que importa é que a receita auferida com as vendas efetuadas a jornaleiros corresponde sempre a um montante inferior ao preço de capa dos produtos vendidos, conforme previsto contratualmente. Dessa forma, como o PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta efetivamente auferida pela contribuinte, no caso de venda aos jornaleiros o montante tributável deve corresponder ao valor recebido na operação, ou seja, o preço pago pelos jornaleiros para a aquisição dos produtos.

Entende que a conclusão da fiscalização de que essa diferença (30%) do preço de capa e o preço pago pelos jornaleiros, corresponde à comissão devida pela contribuinte por serviços prestados, fere por completo a natureza da operação de venda em consignação.

Assevera que a doutrina especializada diferencia o contrato de venda em consignação das operações de corretagem e comissão, nas quais o corretor e o comissionário figuram como meros intermediários da operação de venda firmada entre duas outras partes, sendo que, no caso de venda em consignação, a operação de venda ocorre entre o consignante e o consignatário que, por sua vez, firma outra operação de venda com terceiros.

Prossegue apresentando as lições de Caio Mario da Silva Pereira, e indicando jurisprudência do TJ-PR.

Reforça alegando que o entendimento adotado pela fiscalização de que o fato dos jornais serem entregues em consignação aos jornaleiros determinaria que a relação de venda ocorreria entre a impugnante e os adquirentes não se sustenta, pois no seu entendimento, na venda em consignação, as relações jurídicas ocorrem (i) entre o consignante e o consignatário – no caso, veículo e os jornaleiros – e, num segundo momento, (ii) entre o consignatário e seus clientes, em operações autônomas.

Assim, defende que a receita auferida na operação, que deve ser computada na base de cálculo do PIS e da Cofins, corresponde ao montante acordado e recebido dos jornaleiros pela venda efetuada a estes.

Aponta a contribuinte Solução de Consulta elaborada pela Superintendência regional da Receita federal – SRRF - da 5ª RF, no processo de consulta nº 38, que no seu entendimento apresenta manifestação no sentido de que nas operações de distribuição de jornais e revistas em consignação, a receita bruta do distribuidor abrange a totalidade do valor recebido, incluindo-se o custo de aquisição.

Por fim, em relação ao tema, resume a contribuinte que, em face dos elementos apresentados, chega-se às seguintes conclusões:

1. Os jornaleiros que recebem produtos em operação de venda em consignação atuam como comerciantes, e não prestam serviço algum à impugnante;
2. A receita auferida com a venda de produtos aos jornaleiros corresponde ao preço pago por estes pela aquisição dos produtos, computando-se o valor do desconto estabelecido no contrato sobre o preço de capa;
3. A diferença entre o preço de capa e o valor pelo qual os produtos são vendidos aos jornaleiros não integra a receita auferida pela contribuinte;
4. A revenda dos produtos pelos jornaleiros ocorre em relação jurídica subsequente e autônoma, da qual a contribuinte não é parte.

Desse modo, pugna a contribuinte que a sua receita nestes tipos de operações sejam os valores acordados e recebidos dos jornaleiros, devendo ser considerada improcedente a exigência das contribuições sobre os valores lançados na conta contábil 41130113.

#### **Dos juros sobre a multa de ofício**

Ao final, a impugnante requer sejam afastados os juros sobre a multa de ofício por ser essa exigência ilegal e inconstitucional, tendo em vista que o artigo 161 do CTN apenas prevê a exigência de juros sobre o crédito não pago no respectivo vencimento, estabelecendo que sobre este crédito deve incidir também penalidades cabíveis, estabelecendo, assim, a incidência de duas exações sobre os créditos não pagos no vencimento: (i) juros e (ii) penalidades.

Entende que tal dispositivo não permite a cobrança de juros sobre as penalidade impostas

Afirma que a Taxa SELIC somente pode ser aplicada sobre os tributos não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, e que o conceito de tributo não abrange a multa imposta pelo não recolhimento daquele, tendo em vista as disposições do art. 3º do CTN, que dispõe que o tributo corresponde à prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, enquanto a multa tem por objetivo exatamente sancionar os atos de descumprimento da legislação tributária, possuindo natureza sancionatória.

Indica jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que reitera o afastamento da exigência dos juros sobre multa de ofício.

Em 20 de fevereiro de 2015, a DRJ/BSB julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

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

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo da Cofins o valor concedido às agências de publicidade a título de desconto padrão de

agência, quando contabilizado como receita, por ausência de previsão legal específica.

**BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO DA COMISSÃO DO JORNALEIRO. IMPOSSIBILIDADE**

A comissão recebida pelo jornalista, na venda avulsa de jornais e revistas ao público, não é parcela excludente da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, nos estritos termos da Lei Complementar nº 70/1991 e Lei nº 9.718/1998.

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

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

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

Os veículos de divulgação não podem excluir da base de cálculo do PIS/Pasep o valor concedido às agências de publicidade a título de desconto padrão de agência, quando contabilizado como receita, por ausência de previsão legal específica.

**BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO DA COMISSÃO DO JORNALEIRO. IMPOSSIBILIDADE**

A comissão recebida pelo jornalista, na venda avulsa de jornais e revistas ao público, não é parcela excludente da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, nos estritos termos da Lei Complementar nº 70/1991 e Lei nº 9.718/1998.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE PENALIDADE.**

A penalidade constitui débito decorrente do tributo ou contribuição, sendo alcançada pela incidência dos juros de mora.

Intimada da decisão em 26.02.2015 (fls. 1.504), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 27.03.2015 (fls.1508-1.567), reproduzindo, em síntese, os argumentos apresentados em sede impugnatória.

A Recorrida apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2.555-2.566), requerendo a manutenção do lançamento fiscal.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

## I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 26.02.2015 (fls. 1.504) e protocolou Recurso Voluntário em 27.03.2015 (fls.1.508-1.567) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

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

## II - Mérito

Conforme exposto anteriormente, a fiscalização entendeu que os valores contabilizados nas contas contábeis 41130105 (“desconto-padrão de agências”) e 41130113 (“desconto de agentes/capatazia”) deveriam ser incluídos na base de cálculo das contribuições, por se caracterizarem receitas próprias da Recorrente.

A decisão combatida manteve o lançamento fiscal por entender que (i) os valores contabilizados na conta 41130105 (descontos padrão de agências) corresponderiam ao montante devido pela Recorrente às agências de publicidade a título de remuneração por serviços tomados (comissão pela venda de espaço publicitário da Recorrente); e (ii) os descontos de agente/capatazia contabilizados pela Recorrente na conta 41130113 corresponderiam a comissões pagas aos jornaleros/capatazes pela venda de jornais e revistas. Segundo a decisão, o jornalista (vendedor) prestaria um serviço à Recorrente, remunerado por comissão.

Contrário ao lançamento fiscal, a Recorrente, em resumo, sustenta que referidos valores não devem compor a base de cálculo das contribuições em apreço, por representarem receitas de terceiros que apenas transitam na contabilidade da Recorrente por conta das operações pactuadas com agências de publicidades e com jornaleros.

Feito esse breve relato passa-se à análise das questões sob análise.

### II.1 - Desconto Padrão de Agências - Conta Contábil 41130105

Em síntese, 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.

Pois bem.

Inicialmente, destaco o voto proferido pela i. Conselheira Vanessa Marini Cecconelho, nos autos do PA nº 10830.005365/2010-91, sobre a matéria tratada neste tópico, a saber:

No mérito, centra-se a controvérsia em se 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.

---

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

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 expreso 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 expreso 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 prevêm o repasse do desconto padrão à agência de publicidade, adimplido pelo anunciante, por meio do veículo de comunicação. A hipótese de o cliente efetuar o pagamento diretamente à agência de publicidade é excepcional. A redação dos itens 6.1 a 6.7 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária é elucidativa, *in verbis*:

[...]

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

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

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

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

**6.2 Em virtude de prévio e expresso ajuste, o Anunciante poderá repassar por meio do Veículo a importância correspondente ao “Desconto-Padrão”, observado que nesta hipótese o Veículo somente poderá faturar ou contabilizar como receita própria a parcela correspondente ao “Valor Faturado”.**

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

*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. 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. (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.

Partindo da premissa adotada pela i. Relatora, na decisão anteriormente citada, entendo que 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.

Com efeito, tanto o desconto padrão de agência como a comissão de intermediação, são verbas instituídas pela Lei nº 4.680/65 (artigo 11), e regulamentadas pelo Decreto nº 57.690/66, que se remete às Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo CENP — Conselho Executivo das Normas-Padrão. Citado preceitos normativos definem as partes integrantes da relação sob análise como sendo: anunciante, agência de publicidade, veículo de comunicação e agenciador de propaganda, a saber:

"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 idéias 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."

Por sua vez, o preceito normativo previsto artigo 11 da Lei nº 4.680/65 e artigo 11 do Decreto nº 57.690/66, que trata do desconto-padrão, prevê o seguinte:

Lei nº 4.680/65:

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.

Decreto nº 57.690/66

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

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

Neste eito, os artigos 11 da Lei nº 4.680/65 e 11 do Decreto nº 57.690/66, 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.

Neste cenário, temos que o serviço remunerado pelo desconto padrão de agência é exatamente aquele prestado em favor do anunciante.

Com efeito, o desconto-padrão nada mais é do que a forma de remuneração das agências pelos serviços prestados aos seus clientes, os anunciantes, tratando, em resumo, da forma padrão de remuneração do serviço prestado pelas agências de publicidade aos anunciantes.

O artigo 7º 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. 72 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 n' 263447, 263446 e 282131."

"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.

O item 3.10 das Normas-Padrão anteriormente citado, é claro ao dispor que a forma de remuneração deverá ser de comum acordo entre as partes (agência e 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.

Inclusive, a natureza do desconto padrão de agência é reconhecida pela própria Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT nº 151/2015:

*“Trata-se de receita da agência que é decorrente da concepção, execução e distribuição da propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, usualmente previsto em instrumento contratual. Corresponde, pois, a uma das possíveis formas de remuneração decorrente das atividades próprias da agência, ficando ela, inclusive, como a responsável pela emissão da nota fiscal relativa ao desconto-padrão”.*

Portanto, é inequívoca a conclusão de que o desconto padrão de agência não é devido à agência pelo veículo de comunicação, como indevidamente concluiu o acórdão recorrido.

Não bastasse isso, 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.

Nesse sentido:

*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 357950-RS, 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 - grifos nossos).*

Em resumo, 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.

Portanto, entendo que o desconto-padrão corresponde a remuneração da agência de publicidade pelos serviços prestados ao anunciante, sendo devida por este (anunciante), o qual não se confunde com comissão eventualmente devida pela Recorrente aos agenciadores de propaganda pela intermediação da venda do espaço publicitário.

## **II.2 - Desconto de agentes/capatazia - Conta Contábil 41130113**

Neste ponto peço vênia para transcrever parte da decisão de piso que descreve os argumentos apresentados pela Recorrente em sua defesa:

Com relação aos valores contabilizados na conta contábil 41130113 a título de desconto de agentes/capatazia, esclarece a contribuinte que tais montantes referem-se à diferença entre o preço de capa dos produtos comercializados e o valor do preço pelo qual estes são vendidos a agentes consignatários (jornaleiros).

Assevera que vende seus produtos em operações firmadas com duas espécies de adquirentes: (i) consumidores finais mediante a formalização de venda por assinaturas mensais; (ii) jornaleiros, os quais atuam como revendedores autônomos aos quais a contribuinte efetua venda em consignação de seus produtos.

Esclarece que nos contratos para entrega dos produtos fica estabelecido que o impugnante promoverá as suas respectivas entregas, ficando os jornaleiros autorizados a vendê-los a terceiros, assumindo as seguintes obrigações: (i) pagar à contribuinte um preço pré-ajustado em percentual do “preço de capa”, o qual corresponde ao preço pela qual os produtos são revendidos; ou (ii) devolver os produtos à contribuinte em prazo estabelecido.

Afirma a contribuinte que os contratos em tela são previstos e regulados pelos artigos 534 a 537 do Código Civil Brasileiro, configurando-se como vendas em consignação, vendas essas realizadas pelos jornaleiros a terceiros pelo preço de capa (preço de revenda), auferindo lucro na operação.

Frisa que, por razões de controle e melhor informação contábil, trata a diferença entre o preço de capa dos produtos e o preço de venda praticado com os jornaleiros como um desconto incondicional, esclarecendo a forma de contabilização

a partir das informações apresentadas em resposta a intimação fiscal, cujo teor encontra-se reproduzido no relato do Procedimento Fiscal (Item I).

Enfatiza que, na essência, o que importa é que a receita auferida com as vendas efetuadas a jornalheiros corresponde sempre a um montante inferior ao preço de capa dos produtos vendidos, conforme previsto contratualmente. Dessa forma, como o PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta efetivamente auferida pela contribuinte, no caso de venda aos jornalheiros o montante tributável deve corresponder ao valor recebido na operação, ou seja, o preço pago pelos jornalheiros para a aquisição dos produtos.

Entende que a conclusão da fiscalização de que essa diferença (30%) do preço de capa e o preço pago pelos jornalheiros, corresponde à comissão devida pela contribuinte por serviços prestados, fere por completo a natureza da operação de venda em consignação.

Assevera que a doutrina especializada diferencia o contrato de venda em consignação das operações de corretagem e comissão, nas quais o corretor e o comissionário figuram como meros intermediários da operação de venda firmada entre duas outras partes, sendo que, no caso de venda em consignação, a operação de venda ocorre entre o consignante e o consignatário que, por sua vez, firma outra operação de venda com terceiros.

Prossegue apresentando as lições de Caio Mario da Silva Pereira, e indicando jurisprudência do TJ-PR.

Reforça alegando que o entendimento adotado pela fiscalização de que o fato dos jornais serem entregues em consignação aos jornalheiros determinaria que a relação de venda ocorreria entre a impugnante e os adquirentes não se sustenta, pois no seu entendimento, na venda em consignação, as relações jurídicas ocorrem (i) entre o consignante e o consignatário – no caso, veículo e os jornalheiros – e, num segundo momento, (ii) entre o consignatário e seus clientes, em operações autônomas.

Assim, defende que a receita auferida na operação, que deve ser computada na base de cálculo do PIS e da Cofins, corresponde ao montante acordado e recebido dos jornalheiros pela venda efetuada a estes.

Aponta a contribuinte Solução de Consulta elaborada pela Superintendência regional da Receita federal – SRRF - da 5ª RF, no processo de consulta nº 38, que no seu entendimento apresenta manifestação no sentido de que nas operações de distribuição de jornais e revistas em consignação, a receita bruta do distribuidor abrange a totalidade do valor recebido, incluindo-se o custo de aquisição.

Por fim, em relação ao tema, resume a contribuinte que, em face dos elementos apresentados, chega-se às seguintes conclusões:

1. Os jornalheiros que recebem produtos em operação de venda em consignação atuam como comerciantes, e não prestam serviço algum à impugnante;
2. A receita auferida com a venda de produtos aos jornalheiros corresponde ao preço pago por estes pela aquisição dos produtos, computando-se o valor do desconto estabelecido no contrato sobre o preço de capa;
3. A diferença entre o preço de capa e o valor pelo qual os produtos são vendidos aos jornalheiros não integra a receita auferida pela contribuinte;

4. A revenda dos produtos pelos jornalheiros ocorre em relação jurídica subsequente e autônoma, da qual a contribuinte não é parte.

Desse modo, pugna a contribuinte que a sua receita nestes tipos de operações sejam os valores acordados e recebidos dos jornalheiros, devendo ser considerada improcedente a exigência das contribuições sobre os valores lançados na conta contábil 41130113.

A decisão recorrida, por sua vez, manteve a autuação quanto a este ponto, sob o argumento de que o desconto em questão seria uma remuneração paga pela Recorrente aos jornalheiros, que atuariam como preposto da Recorrente no serviço de venda ao consumidor.

Razão assiste à Recorrente.

Analisando os autos, constatasse que a Recorrente firmou com os jornalheiros, contratos de fornecimento de produtos em consignação, segundo os quais os produtos são entregues aos jornalheiros, que ficam autorizados a vendê-los a terceiros e devem: (i) pagar à Recorrente um preço pré-ajustado em percentual do “preço de capa”; ou (ii) devolvê-los à Recorrente em prazo estabelecido.

A Recorrente, por suas vez, contabiliza a diferença entre o preço de capa dos produtos – isto é, o preço padrão de venda ao consumidor final – e preço de venda praticado aos jornalheiros (que por razões óbvias é inferior ao preço de capa), como um desconto incondicional.

Como se vê, o contrato de fornecimento de produtos estabelece que o preço da venda dos produtos pela Recorrente aos jornalheiros e capatazes corresponderá a determinado percentual do preço de capa destes (70%, para a maior parte dos casos). Trata-se do efetivo valor da operação da venda praticada, sendo certo que o percentual de desconto não integra a receita auferida pela Recorrente na transação.

No caso da venda em consignação, a operação de venda ocorre efetivamente entre o consignante e o consignatário que, por sua vez, firma outra operação de venda com terceiros – como reconhecido na Solução de Divergência Cosit nº 01/2013.

No caso dos autos, restou claro, ao menos para este relator, que (i) a Recorrente disponibiliza seus produtos diariamente para retirada pelos jornalheiros, por consignação; ii) os jornalheiros assumem inteira responsabilidade pelos produtos retirados e estão autorizados a vendê-los a terceiros por preço determinado entre as partes (preço de capa); iii) no prazo acordado, os jornalheiros: (iii.1) restituem os produtos não vendidos à Recorrente e (iii.2) pagar-lhe o preço acordado pela totalidade dos produtos não restituídos (70% do preço de capa).

Além disso, verifica-se que os contratos não contemplam, em sua totalidade, a prestação de serviços de intermediação na venda dos produtos, mas sim a própria venda em si (fornecimento), realizada entre a Recorrente como alienante e o consignatário como o adquirente.

E mais. Em solução de consulta sobre o tema exatamente em análise, a Receita Federal já afirmou que nas operações de distribuição de jornais e revistas em consignação, a receita bruta do distribuidor abrange a totalidade do valor recebido, incluindo-se o custo de aquisição do produto e o lucro, se houver:

“Processo de Consulta nº 38

Órgão Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 5a. RF Decisão  
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

(...)

Ementa: COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA. A receita bruta das vendas de mercadorias em consignação é o produto da venda dos bens, aí incluído o valor de aquisição mais o lucro, se houver, podendo ser excluídos desse cômputo somente os valores correspondentes às vendas canceladas, aos descontos incondicionais concedidos e aos impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ”

A Solução de Consulta em questão conclui pela existência de duas operações autônomas de venda: (i) uma operação de venda da empresa de jornalismo para o revendedor; e (ii) outra operação do revendedor para o consumidor. E destaca, ainda, que o distribuidor não é prestador de serviço e sua receita não está limitada à suposta comissão recebida da empresa de jornalismo.

Assim, entendo que a receita auferida pela Recorrente na operação tratada neste tópico, que deve constituir a base de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde efetivamente ao montante acordado e recebido dos jornalheiros pela venda efetuada a estes – isto é, excluídos os valores contabilizados a título de descontos.

### III - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo