



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004033/2010-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.741 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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 da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate do julgamento, em dar provimento ao recurso do sujeito passivo. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud (relator), Vinícius Guimarães, Larissa Nunes Girard e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walker Araújo.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

](assinado digitalmente)

Walker Araujo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Razão Social	
RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES LTDA	

Contribuição p/Financiamento S. Social

Contribuição	1.875.165,06
Juros de Mora	854.272,65
Multa	1.406.373,77
Valor do Crédito Apurado	4.135.811,48

Total

	Valor
Crédito tributário do processo em R\$	4.135.811,48

Programa Integração Social

Contribuição	406.285,72
Juros de Mora	186.720,03
Multa	304.714,24
Valor do Crédito Apurado	897.719,99

Total

	Valor
Crédito tributário do processo em R\$	897.719,99

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.**Da Autuação**

O processo refere-se aos autos de infração lavrados em 08/12/2010 contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, para os períodos de apuração janeiro/2006 a dezembro/2006, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no montante de R\$ 1.875.165,06, e da contribuição para o PIS/Pasep, no montante de R\$ 406.285,72, (fls. 162/176).

Da Informação Fiscal

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário encontra-se relatado nos autos às fls. 150/158. A autoridade fiscal transcrever a legislação pertinente, narrar os procedimentos de fiscalização e assim fundamentou a lavratura dos autos de infração:

Conforme cláusula 4ª do Contrato social consolidado em 25 de maio de 2007 o contribuinte tem como atividade econômica principal a exploração de serviço de radiodifusão sonora (rádio) ou de sons e imagens (TV), sendo que a sua receita bruta no

ano de 2006 foi basicamente proveniente da prestação de serviços de veiculação de publicidade comercial.

(...)

Do exposto podemos extrair, em síntese, que o valor bruto corresponde ao preço da mídia contratada (item 1.11 das Normas Padrão), ou seja, o preço do serviço de publicidade prestado ou contratado, cujo faturamento é feito pelo veículo de comunicação diretamente contra o seu cliente/anunciante (artigo 15 do Decreto nº 57690/66 e item 2.4 das Normas Padrão).

O “desconto padrão”, por sua vez, que corresponde a um abatimento de 20% do valor bruto, representa, na verdade, uma remuneração pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica devida com exclusividade pelo veículo de comunicação para a agência de publicidade e propaganda (parágrafo 1º do artigo 11 do Decreto nº 57690/66 e item 1.10 e 1.12 das Normas-Padrão).

São, portanto, duas situações jurídicas distintas, uma, que se estabelece no faturamento entre o veículo de comunicação e o cliente/anunciante e a outra, em paralelo, criada entre o veículo de comunicação e a agência de publicidade e propaganda, em relação ao “desconto padrão”.

As Normas-Padrão enumera, ainda, três formas distintas para se operar o pagamento e a distribuição entre o veículo de comunicação e a agência de propaganda, do valor devido pelo anunciante:

A própria agência de propaganda é responsável pela cobrança do valor bruto devido pelo anunciante e pelo repasse do valor líquido ao veículo de comunicação, restando o “desconto padrão” lhe devido (item 2.4 das Normas- Padrão):

O valor bruto devido é entregue diretamente pelo anunciante ao veículo de comunicação, ficando a seu cargo pagar o “desconto padrão” diretamente à agência de publicidade (item 2.42 das Normas-Padrão):

O valor líquido é entregue diretamente pelo anunciante ao veículo de comunicação, cabendo ainda ao anunciante pagar à agência o valor referente ao “desconto padrão” (item 2.4.3 das Normas-Padrão).,

Importante ressaltar que, independente da forma de pagamento ajustada entre as partes, o faturamento do veículo de comunicação, conforme vimos, é sempre emitido contra o cliente ou anunciante pelo seu valor bruto.

Sendo assim, o faturamento ou a receita bruta do veículo de comunicação deve corresponder ao valor bruto do serviço de divulgação e publicidade comercial prestado ou contratado, sem a dedução do desconto padrão de agência, considerando-o, inclusive para fins de incidência do PIS e da COFINS, haja vista que esse desconto, que é uma remuneração devida pelo veículo para a agência de publicidade, não se encontra dentre as hipóteses de exclusão listadas no § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Verificou-se, todavia, no curso do procedimento fiscal, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 2010, que o procedimento contábil adotado pelo contribuinte para o registro das receitas de prestação de serviços de publicidade reduziu indevidamente as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Conforme esclarecimento prestado, em anexo, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, cientificado em 12/06/2013, o contribuinte informou que as receitas, em relação aos serviços em que houve a intermediação das agências de propaganda e publicidade, foram registradas pelo seu valor líquido, ou seja, sem computar o desconto padrão de agência.

Esclareceu ainda, que, como apenas o percentual de 80% do valor pago pelo cliente/anunciante lhe é devido e considerando que o "desconto padrão" de 20% é pago diretamente pelo anunciante para agência de publicidade, não transitando pelas contas da empresa, os valores do "desconto padrão" não foram registrados na sua contabilidade.

Os valores do desconto padrão de agência não registrado na contabilidade e sobre os quais, como consequência, deixou de incidir o PIS e a COFINS na forma da legislação citada, totalizaram no ano R\$ 62.505.504,15 e encontra-se resumidamente demonstrado no quadro a seguir:

DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA Em Reais (R\$)

Mês	Faturamento Bruto	Desconto Padrão	Faturamento Líquido
JAN	30 639.300,05	4.480.268,40	26.159.031,65
FEV	33.473.350,80	5.316.625,27	28.156.725,53
MAR	32.162.587,05	4.899.183,53	27.263.403,52
ABR	37.053.219,33	5.712.658,70	31.340 560,63
MAIO	38.987.882,85	6.273.026,76	32.714.856,09
JUN	37.979.676,28	5.710.855,74	32.268.820,54
JUL	31.663.685,32	4.632.685,61	27.030.999,71
AGO	31.650.632,86	4.939.592,24	26.711.040,62
SET	31.789.212,28	4.986.218,97	26.802.993,31
OUT	30 509.240,68	4.573.171,94	25.936.068,74
NQV	33.449.424,40	4 972.300,91	28.477.123,49
DEZ	41 674.026,70	6 008.916,10	35.665.110,60
TOTAL	411.032.238,58	62.505.504,15	348.526.734,43

Os demonstrativos apresentados pelo contribuinte com o detalhamento desses valores encontram-se às fls. 138 e 139. Os relatórios apresentados pelo contribuinte contendo a discriminação das notas fiscais emitidas no curso do ano de 2006, já com ajustes das notas fiscais canceladas, encontram-se nos Anexos I e II, contendo, respectivamente, 200 e 236 folhas numeradas e rubricadas.

Conforme vimos, o faturamento deve sempre ser feito pelo veículo de comunicação diretamente contra o seu cliente/anunciante pelo valor Bruto (artigo 15 do Decreto nº 57.690/66 e item 2.4. das Normas-Padrão), estabelecendo-se, assim, uma relação jurídica própria.

O artigo 114 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) definiu o fato gerador da obrigação tributária como situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Assim, no caso em tela, a ocorrência do faturamento, conforme definido na lei é suficiente para que sobre ele incida o PIS e a COFINS, e neste sentido, não pode apenas a forma de pagamento convencionada entre as partes alterar o seu alcance e conteúdo.

O procedimento contábil adotado, apesar de não produzir efeitos no resultado líquido do exercício, acabou por reduzir indevidamente a base de cálculo do PIS e COFINS, visto que essas contribuições incidem sobre o total do faturamento, com as exclusões nominalmente discriminadas no § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, aqui não incluído o “descontopadrão”.

O “desconto padrão”, como vimos, é uma remuneração devida pelo veículo de comunicação à agência de publicidade pela criação/produção ou intermediação do conteúdo publicitário e, portanto, um custo operacional, o qual, ainda que dedutível para fins do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, não o é para fins de apuração das bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS por _ falta de previsão legal.

(...)

Conforme acima arrazoadado, formaliza-se de ofício a exigência do crédito tributário correspondente aos valores do PIS e da COFINS incidentes sobre o desconto padrão de agência, devidos e não recolhidos pelo contribuinte, com os acréscimo legais.

Da Impugnação

Cientificada dos autos de infração em 17/12/2010 (fl. 176), a contribuinte apresentou impugnação em 18/01/2011 (fls. 180/195), na qual, após dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

(...)

Temos, pois, que por "faturamento" entende-se, ou assim se deveria fazer, a receita bruta resultante- das vendas de mercadorias e serviços de- qualquer natureza.

A Lei 10.833/2003, em seu artigo 1º, todavia, ampliou o conceito de faturamento, a fim de instituir regime não-cumulativo à contribuição social da COFINS:

(...)

Eis que, passariam a configurar receitas brutas quaisquer valores recebidos pela pessoa jurídica, fossem esses produtos de- venda de suas mercadorias ou serviços, fossem quaisquer outros, inclusive, por exemplo, resultados de aplicações financeiras.

Em contrapartida, o contribuinte passou a ter o direito de deduzir da base de cálculo de incidência da COFINS os custos havidos na produção/comercialização de produtos e na prestação de serviços, desde que relacionados no artigo 301 da Lei 10.833/03.

(...)

Somente serão tributadas pela contribuição social COFINS as verbas auferidas pelo contribuinte. E, por auferidas deve-se entender aquilo que é tido como resultado, conseguido, obtido, colhido.

Como detalhado minuciosamente pelo Sr. Agente Fiscal no relatório do Termo de Constatação Fiscal, com transcrição cuidadosa da legislação extravagante pertinente ao caso (Decreto nº 57.609/66, arts. 6º, 8º, 11º e 15), o desconto de agência é verba paga pelo anunciante a agência de publicidade.

EM OUTRAS PALAVRAS, O DESCONTO DE AGÊNCIA É IMPORTÂNCIA SOMENTE AUFERIDA PELA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE.

O VEICULO DE DIVULGAÇÃO/COMUNICAÇÃO, COMO É O CASO DA IMPUGNANTE, APENAS DESTACA EM NOTA FISCAL OS VALORES PAGOS A TAL TITULO À AGENCIA DE PUBLICIDADE.

O valor correspondente ao desconto de agência não é percebido, auferido, pela Impugnante.

Esta somente o destaca em nota fiscal, em obediência ao determinado pela legislação vigente (Dec. 57.690/66 e Normas Padrão da Atividade Publicitária), mas o valor correspondente é pago à Agência e não à Impugnante.

Se não compõe o faturamento e tampouco as receitas da Impugnante, é certo que não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devido.

É certo que haverá a incidência da COFINS sobre- o desconto de- agência, mas quando este integrar o faturamento da agência de publicidade, ou seja, após recebimento da referida verba pela agência.

Repise-se, somente aquele que auferir a renda, ou seja, que obtém como resultado de esforço/aplicação própria, é que deve sofrer a incidência da referida contribuição social.

(...)

Os montantes apontados em documento fiscal hábil pela Impugnante, relativos ao pagamento do chamado desconto de agência, não podem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, vez que não _ foram por si auferidos.

(...)

Assim, quando a legislação e demais normas específicas à atividade publicitária tratam do desconto de agência, deixam claro que a nota fiscal será emitida pelo Veículo de Comunicação (Impugnante), apontando-se o valor da verba destinada à agência para pagamento pelo Anunciante à Agência de Publicidade.

Esse é exatamente o proceder da Impugnante:

o anunciante contrata a agência de publicidade para criação e divulgação do seu produto nos veículos de comunicação;

a agência de publicidade, por sua vez, contrata a IMPUGNANTE para que esta preste os serviços de veiculação da publicidade do anunciante;

para receber os valores que lhe competem, a IMPUGNANTE emite uma Nota Fiscal contra o anunciante, porém aos cuidados da agência, mencionando no corpo da nota fiscal, especificamente no campo "discriminação", o percentual de 20% (vinte por cento) devido pelo anunciante à agência de publicidade em razão da comissão de agência ("desconto padrão de agência") decorrente da prestação de seus serviços como criadora/produtora de conteúdo publicitário;

a agência efetua o pagamento à IMPUGNANTE, por conta e ordem do anunciante;

o anunciante paga o valor devido pela prestação de serviços de publicidade diretamente à agência de publicidade;

a discriminação do desconto de 20% é meramente demonstrativa dos valores devidos à agência de publicidade, uma vez que o valor total da Nota Fiscal, bem como o valor da fatura, contemplam o montante que efetivamente é recebido pela Impugnante (BAND), ou seja, os valores referentes à comissão da agência - "desconto padrão de agência" - não chegam sequer a ingressar no caixa da Impugnante;

a finalidade desta discriminação é garantir à agência o recebimento dos valores relativos a prestação de serviços publicitário (criação/produção de conteúdo publicitário) do Anunciante. Trata-se de prática de mercado, que visa transparência e clareza na operação, nos termos das normas padrão de publicidade.

Fica evidente, mais uma vez, que os valores pagos pelo anunciante a título de desconto de agência não se destinam à Impugnante, não compõem o seu faturamento/receita, e não devem ser considerados como base de cálculo do PIS e COFINS por si devido.

(...)

É de se ressaltar que, contabilmente, a Impugnante registra, em conta de receita de publicidade, o valor recebido de acordo com a nota fiscal, ou seja, o valor líquido, na medida em que recebe o valor líquido. Em patente boa fé, a empresa tributa o que recebe.

(...)

Por fim, admitir que os valores relativos ao desconto de agência compõem a base de cálculo da COFINS da Impugnante é permitir a bitributação, uma vez que tais valores compõem (e aí corretamente) o faturamento da agência de publicidade a que se destinam, que os computa para o cálculo da COFINS por esta devido.

Ao final, a impugnante protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela realização de prova pericial contábil para demonstração de seu recebimento ou não dos valores intitulados "desconto de agência". Para tanto indica o perito e as questões a serem respondidas.

Ainda, requer:

"que as intimações e notificações a esta referentes sejam encaminhadas diretamente ao advogado Paulo Sérgio Gagliardi Palermo, inscrito na OAB/SP sob o nº 99.826, no endereço registrado no rodapé da presente peça.."

Para subsidiar a análise, o contribuinte juntou aos autos com a impugnação documentos procuratórios e de provas de fls. 196/799 .

Em 16 de maio de 2019, através do Acórdão nº 16-87.375, a 15ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 05 de junho de 2019, às e-folhas 836.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 05 de julho de 2019, e-folhas 838, de folhas 839 à 854.

Foi alegado:

- Base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pela recorrente - Receitas de prestação de serviços de radiodifusão;
- Demonstração de que o desconto padrão de agência não constitui receita própria da recorrente.

PEDIDO

Face o exposto, restando devidamente comprovado que o desconto padrão de agência não constitui receita própria da Recorrente, requer-se seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar integralmente o Acórdão nº 16-87.375, prolatado pela C. 15a

Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, com o cancelamento integral dos Autos de Infração em discussão.

Subsidiariamente, caso se entenda necessário, em homenagem ao princípio da verdade material e da razoabilidade, requer-se a baixa dos autos em diligência para que sejam comprovadas as alegações apresentadas no presente recurso, mediante a juntada de documentação suplementar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 05 de junho de 2019, às e-folhas 836.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 05 de julho de 2019, e-folhas 838.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pela recorrente - Receitas de prestação de serviços de radiodifusão;
- Demonstração de que o desconto padrão de agência não constitui receita própria da recorrente.

Passa-se à análise.

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.

Para dirimir questão trago o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais exarado no **Acórdão nº 9303-002.602, de 09/10/2013**, relatado pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que enfrentou caso absolutamente semelhante, passamos a transcrevê-los e adotá-los como razão de decidir:

A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate diz respeito à base de cálculo da Cofins devida pelo veículo de divulgação. 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 do desconto padrão pago por ela às agências de propaganda. 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 de desconto padrão às agências de propaganda.

A defesa socorre-se do art.19 da Lei 12.232/2010 que dispõe sobre a interpretação da legislação de regência sobre os valores correspondentes ao desconto padrão de agência. Acontece, porém, que essa lei, conforme explicitado linhas abaixo, aplica-se, exclusivamente, às relações dos serviços de publicidade com a Administração Pública. 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.

No caso em exame, o veículo de divulgação recebeu o total do valor negociado, emitindo uma fatura comercial em nome do anunciante e, após, a agência de publicidade emitiu uma fatura comercial em nome do veículo de divulgação. São duas relações negociais que se formam. Uma entre o veículo de divulgação e o anunciante e outra entre a agência de propaganda e o veículo de divulgação. E cada uma dessas relações negociais haverá repercussão financeira, e, por conseguinte, tributária. No caso específico dos autos, a relação entre anunciante e veículo de divulgação gera receita para este, no valor total da fatura por ele emitida contra àquele. Já na relação estabelecida entre a agência de propaganda e o veículo de divulgação, a receita gerada será da agência, também, no valor da fatura comercial emitida contra o veículo anunciante.

Quanto à tributação dessas receitas em relação ao PIS e à Cofins, não há novidade: comporão o faturamento tanto da agência quanto do veículo de divulgação, e, por conseguinte, integrarão a base de cálculo dessas contribuições, devidas por essas duas pessoas jurídicas. Assim, a receita referente à fatura emitida pelo veículo de divulgação deverá ser, por ele, oferecida à tributação dessas duas contribuições. O mesmo procedimento é esperado da agência de publicidade, em relação à receita recebida do veículo de divulgação.

Note-se que as faturas emitidas, tanto pelo veículo de divulgação contra o anunciante, quanto a da agência contra o veículo de divulgação, referem-se a serviços prestados por duas pessoas jurídicas distintas, e cada uma delas foi remunerada pelo serviço prestado. Essa remuneração, qualquer que seja a classificação adotada, contábil, fiscal, econômica, não importa, representa faturamento da prestadora do serviço, e como tal está sujeita à incidência do PIS e da Cofins.

Poder-se-ia argumentar, como de fato o fez a recorrente, que os valores correspondentes ao desconto-padrão não seriam receitas do veículo de divulgação, a teor do disposto no art. 19 da Lei nº 12.232/2010. Acontece, porém, que, conforme pode ser visto nas razões de veto do parágrafo único desse dispositivo legal, a norma nele incerta somente

disciplina as relações de publicidade com a Administração Pública, não se aplicando às relações entre particulares.

MENSAGEM Nº 203, DE 29 DE ABRIL DE 2010.

Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 197, de 2009 (nº 3.305/08 na Câmara dos Deputados), que “Dispõe sobre as normas gerais para licitação e contratação pela administração pública de serviços de publicidade prestados por intermédio de agências de propaganda e dá outras providências”.

Ouvido, o Ministério da Justiça manifestou-se pelo veto ao dispositivo abaixo:

Parágrafo único do art. 19

“Art. 19

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica inclusive à contratação de serviços entre particulares, observadas normas de orientação expedidas pelo Conselho Executivo das Normas Padrão CENP.”

Razão do veto “O projeto de lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública, não adentrando nas relações entre os particulares que exercem atividades publicitárias com fundamento na Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965.”

Essa, Senhor Presidente, a razão que me levou a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, a qual ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Diante disso, dúvida não há de que a norma trazida no art. 19 da Lei nº 12.232/2010, é inaplicável ao caso sob exame, por ser específica para as contratações com a Administração Pública, conforme explicado nas razões de veto do parágrafo único que previa a extensão para as relações entre os particulares. As atividades publicitárias entre particulares permanecem regidas com fundamento na Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965, que não dispõe sobre exclusão, da base de cálculo do PIS e Cofins, do desconto-padrão pago às agências de publicidade pelos veículos de divulgação.

Em outro giro, 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 associado 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.

Assim, à mingua de previsão legal autorizativa para se proceder à exclusão da base de cálculo do PIS e Cofins do desconto- padrão pago às agências de publicidade pelo veículo de comunicação, preditos valores devem, necessariamente, compor a base de cálculo das contribuições citadas.

Nesse mesmo sentido, trago outros Acórdãos da Câmara Superior de Recursos

Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2005 a 30/12/2008

VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. INCLUSÃO.

Os valores correspondentes ao chamado desconto-padrão de agência integram o valor do faturamento dos veículos de comunicação, pois são por eles devidos, como comissão, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2005 a 30/12/2008

VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. INCLUSÃO.

Os valores correspondentes ao chamado desconto-padrão de agência integram o valor do faturamento dos veículos de comunicação, pois são por eles devidos, como comissão, 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.

(Acórdão nº 9303-004.609, rel. designado Conselheiro Júlio César Alves Ramos, de 26/01/2017)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. INCLUSÃO.

Os valores correspondentes ao chamado desconto-padrão de agência integram o valor do faturamento dos veículos de comunicação, pois são por eles devidos, como comissão, 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.

(Acórdão nº 9303-005.978, rel. designado Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, de 28/11/2017)

Um breve adendo sobre o Acórdão de Recurso Voluntário nº 33002-005.810, de 24/09/2018, de relatoria do Conselheiro Walker Araujo, **citado no Recurso Voluntário (folhas 13)**. Mesmo acompanhado o Relator naquela sentada, reservo-me o direito de alternar minha posição em função de entender que a posição esposada repetidamente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais refletem melhor a adequada aplicação da norma aos fatos.

O motivo de agora destoar do entendimento do Nobre Conselheiro, a quem cumprimento pela maestria apresentada em seus diversos votos, é no tocante a argumentação expendida, quanto ao 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. O entendimento do Recurso Voluntário nº **3302-005.810**, de 24/09/2018, apoiando-se no voto proferido pela i. Conselheira Vanessa Marini Cecconelho, nos autos do PA nº 10830.005365/2010-91, foi no sentido de que ser irrelevante para a apuração da natureza da verba "desconto padrão", o anunciante qualificar-se como Administração Pública ou particular.

Pelas razões já trazidas, o art. 19 da Lei nº 12.232/2010, é inaplicável ao caso sob exame, por ser específica para as contratações com a Administração Pública.

Portanto, curvo-me diante do entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo, redator designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, ao qual tenho enorme admiração, dirijo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso, pelos motivos a seguir:

Conforme bem relatado pelo i. Relator, a fiscalização entendeu que os valores contabilizados nas contas contábeis denominadas “desconto-padrão de agências” deveriam ser incluídos na base de cálculo das contribuições, por se caracterizarem receitas próprias da Recorrente.

Toda celeuma envolvendo a hipótese de incluir tais receitas na BC nas contribuições destinadas ao PIS/COFINS, já foram analisadas por este Redator no acórdão 3302-005.810, indicado pelo Relator, nos seguintes termos:

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.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

Com relação ao faturamento da prestação dos serviços de publicidade e divulgação, dispõe o art. do Decreto n.º 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 expresse ajuste, o Anunciante poderá repassar por meio do Veículo a importância correspondente ao “Desconto-Padrão”, observado que nesta hipótese o Veículo somente poderá faturar ou contabilizar como receita própria a parcela correspondente ao “Valor Faturado”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO INSTITUTOS EXPRESSÕES E VOCÁBULOS SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. 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, com base nos argumentos apresentados anteriormente, os quais adoto para o presente caso, 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.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo