



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

Processo n° 19515.721958/2013-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.106 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. VALOR FATURADO PERANTE OS ANUNCIANTES PRIVADOS. DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A base de cálculo da Cofins das pessoas jurídicas que exercem a atividade de veículo de comunicação corresponde o valor o valor total dos serviços de veiculação de anúncios, propaganda e publicidade faturados perante os clientes anunciantes privados, sem a dedução do desconto padrão de agência, repassado às agência de publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica entre o veículo de comunicação e o anunciante.

2. A vedação de faturar e contabilizar os valores do desconto padrão de agência como receita própria do veículo de comunicação, estabelecida no art. 19 da Lei 12.232/2010, aplica-se apenas aos serviços de propaganda contratados pela Administração Pública por meio de agências de publicidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO. DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. VALOR FATURADO PERANTE OS ANUNCIANTES PRIVADOS. DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das pessoas jurídicas que exercem a atividade de veículo de comunicação corresponde o valor o valor total dos serviços de veiculação de anúncios, propaganda e publicidade faturados perante os clientes anunciantes privados, sem a dedução do

desconto padrão de agência, repassado às agência de publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica entre o veículo de comunicação e o anunciante.

2. A vedação de faturar e contabilizar os valores do desconto padrão de agência como receita própria do veículo de comunicação, estabelecida no art. 19 da Lei 12.232/2010, aplica-se apenas aos serviços de propaganda contratados pela Administração Pública por meio de agências de publicidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Relatora, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Rádio e Televisão Bandeirantes Ltda. contra acórdão proferido pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia Regional da Receita Federal em São Paulo I (SP), oportunidade em que foi julgada improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

A questão tem início em autos de infração lavrados contra a contribuinte decorrentes de falta/insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS relativos ao período de apuração de janeiro/2010 a dezembro/2010, no montante de R\$ 2.491.264,33 e R\$ 11.498.142,88, respectivamente.

Cientificada dos autos de infração, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1078/1105), oportunidade na qual alega:

- O desconto padrão de agência não constitui receita própria da contribuinte, já que a norma regulamentadora do segmento de publicidade distingue os serviços prestados

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 03

/05/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCI

MENTO, Assinado digitalmente em 07/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pela agência de publicidade dos serviços prestados pelos veículos de comunicação (arts. 7º e 10 do Decreto n. 57.690/1966);

- Tal premissa é confirmada pelo conceito de "valor faturado" previsto nas Normas- Padrão da Atividade Publicitária que corresponde ao *resultado da diferença entre o Valor Negociado e o Desconto Padrão*. A contribuinte esclarece que o *valor recebido pelo veículo de comunicação é a remuneração pela contraprestação de serviço de divulgação do material publicitário, dele excluído, por expressa previsão normativa, o valor do desconto padrão de agência;*

- Informa que a agência de publicidade é depositária dos valores repassados pelos anunciantes e também é responsável pelo pagamento dos veículos de comunicação. Essa é uma obrigação prevista nas Normas-Padrão da Atividade Publicitária e caso desrespeitada, a contribuinte poderá sofrer as sanções previstas;

- Alega que a autoridade fiscal interpretou de forma equivocada o já revogado parágrafo 1º do artigo 11 do Decreto 57.690/1966, que dispunha sobre a remuneração do agenciador de programa, que não guarda qualquer pertinência com a questão dos autos;

- Aduz que *ao contrário do que exposto pelo Fisco, a receita bruta da Impugnante não corresponde ao valor do serviço bruto de divulgação e da publicidade comercial, já que é contratada pelo anunciante apenas para veicular o material publicitário. A receita advinda da publicidade comercial ('desconto padrão de agência') pertence única e exclusivamente à agência de publicidade, que é quem presta tal serviço.*

A impugnação foi julgada improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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.

Impugnação Improcedente

Interposto recurso voluntário (fls.1259/1288), os autos do processo administrativo em tela ascenderam a esse Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Relatora.

A autuada foi intimada sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem em 10/06/2014, terça-feira, (fl.1258) e interpôs o tempestivamente o recurso voluntário em 10/07/2014, quarta-feira (fls.1260).

Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade do recurso, é de rigor o seu conhecimento.

O voto condutor do acórdão recorrido inicialmente tece considerações sobre a indispensável aplicação da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 pelo Supremo Tribunal Federal¹, uma vez que esse pronunciamento também foi objeto da Nota PGFN/CRJ n. 1.114, de 300/08/2012².

Conclui que diante do pronunciamento da Suprema Corte "*nenhum valor que não seja receita da prestação de serviços efetivamente auferida por ela pode ser computado na base de cálculo das contribuições*" (fl. 1247). E resume a contenda ao afirmar que "*a essência da contestação da impugnante é a alegação de que o desconto padrão não se caracterizaria como receita própria dela, razão pela qual não estaria sujeita à incidência de PIS/PASEP e da COFINS*" (fl. 1247).

A interpretação conferida pela instância de origem ao Regulamento para Execução da Lei n. 4.680/1965, com a redação conferida pelo Decreto n. 57.690/1966, não diverge da interpretação defendida pelo contribuinte, que é:

"enquanto os serviços de propaganda são prestados pela agência, os serviços de divulgação visual, auditiva ou áudio-visual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público são prestados pelos veículos de comunicação, estabelecendo-se a existência de duas relações jurídicas distintas: (i) entre o anunciante e a agência e (ii) entre o anunciante e o veículo de divulgação". (fl.1249).

A divergência entre o auditor fiscal autuante e o contribuinte está no entendimento sobre a natureza do desconto padrão. Para o contribuinte, o desconto padrão é a **remuneração devida pelo anunciante à agência de publicidade pela contraprestação dos serviços de concepção e execução do material publicitário**, já o fiscal considera que o desconto padrão **é uma remuneração devida pelo veículo de divulgação à agência de publicidade**.

¹ Recurso Extraordinário n. 585.235-1, DJE de 28/11/2008 e certificado o trânsito em julgado em 12/12/2008.

² De onde se extrai a seguinte ementa: **DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: O PIS/COFINS deve incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência do PIS/COFINS as receitas não operacionais. Consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira).**

A instância de origem, ao replicar o art. 11 da Lei n. 4.680/1965 e o interpretá-lo em conformidade com o item 2.3 das Normas- Padrão da Atividade Publicitária, concluiu que *o valor pago pelo anunciante ao veículo de divulgação é todo ele receita desse veículo e o desconto padrão é a remuneração da agência de propaganda, pelos serviços que também presta à contribuinte, na criação/produção e na intermediação técnica feita nos termos do item 2.3 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária (fl.1250).*

Nesse ponto cumpre transcrever trecho do acórdão recorrido:

"Com isso, não tem pertinência as alegações da impugnante de que não sendo o desconto padrão sua receita seria caso de não incidência. Realmente, o desconto padrão não é receita da autuada. Ele é receita da agência de propaganda, pois é uma remuneração dela. Aliás, o art. 19 da Lei n. 12.232, de 29 de abril de 2010, citado pela impugnante não faz nada mais do que reafirmar isso, ou seja, que o desconto padrão é da agência de propaganda.

Para o veículo de divulgação o desconto padrão é custo operacional, e não pode ser ele deduzido do valor da receita recebida do anunciante quando da apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS por absoluta falta de previsão legal. Por isso, tem sim sentido a argumentação do auditor fiscal quando diz que no § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, não existe hipótese para tal dedução.

Todo esse entendimento está em perfeita consonância com a definição de desconto padrão das Normas-Padrão da Atividade Publicitária:

*1.10 - Desconto Padrão de Agência: é o abatimento **concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação à Agência de Publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica** entre aquele e o anunciante (destaques acrescidos)" (fl. 1250 - grifos nossos).*

Estão presentes no recurso voluntário os seguintes argumentos:

- Para fins de cálculo das contribuições, não podem ser inseridas em sua base de cálculo *quaisquer quantias que não correspondam efetivamente à receita de prestadora de serviços, ainda que tais valores sejam temporariamente contabilizados como receitas* (fl.1265);

- O desconto padrão de agência não é remuneração pela prestação de serviços da agência de propaganda à Recorrente e nem se traduz em receita auferida pela Recorrente, uma vez que não tem natureza de entrada de riqueza nova em seu patrimônio, o que afasta a incidência de PIS/COFINS sobre a mencionada verba;

- A recorrente aponta contradição ao argumentar que *se o desconto padrão é considerado pelo acórdão recorrido como receita da agência de propaganda, não há nenhuma justificativa para a Recorrente levar tais valores à tributação do PIS e pela COFINS* (fl. 1270);

- Informa que o Decreto n. 57.690/1966 obriga o veículo de comunicação a emitir fatura contra o anunciante com o destaque do desconto de agência, o qual é repassado diretamente à agência de propaganda, o que comprova as alegações da contribuinte;

- Traz a conhecimento as definições elencadas na Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editada pelo Conselho Executivo das Normas-Padrão onde o desconto padrão de agência³ é tido como a remuneração devida pelo anunciante à agência de publicidade pela contraprestação dos serviços de concepção e execução do material publicitário. Já a remuneração devida pelo anunciante ao veículo de comunicação pela divulgação do material publicitário corresponde ao valor faturado que, nos termos do item 1.12 das Normas-Padrão é o "resultado da diferença entre o valor negociado e o desconto-padrão". Diante dessas definições o recorrente defende que o desconto padrão de agência não integra a remuneração devida pelo anunciante ao veículo de comunicação;

- Aduz que não há relação de subcontratação da agência pelo veículo de comunicação ou vice-versa, uma vez que o anunciante não contrata o veículo de comunicação para criar e produzir o material publicitário, mas apenas e tão somente a sua veiculação;

- Alega que o procedimento contábil adotado nesse segmento é *"após a contratação (i) do serviço de criação do material publicitário e (ii) do serviço de divulgação pelo anunciante, deve o veículo de comunicação emitir fatura contra o anunciante, com o destaque do desconto padrão de agência"*;

- Sustenta que o acórdão recorrido incorreu em equívoco ao exigir o montante em questão, já que seu objeto social indica que não executa serviços de "concepção, execução e distribuição de propaganda", o que afasta a possibilidade de ter recebido receita por esses serviços. Também não é razoável a afirmação contida no Termo de Verificação Fiscal que o desconto padrão de agência é a remuneração devida pelo veículo de comunicação à agência de publicidade.

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.

Está expresso no acórdão recorrido que ***"o desconto padrão não é receita da autuada. Ele é receita da agência de propaganda, pois é uma remuneração dela. Aliás, o art. 19 da Lei n. 12.232, de 29 de abril de 2010, citado pela impugnante não faz nada mais do que reafirmar isso, ou seja, que o desconto padrão é da agência de propaganda"***.

Essa conclusão encontra arrimo no documento intitulado Normas-Padrão da Atividade Publicitária⁴, donde se lê:

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".

³ Item 2.5. das Normas- Padrão de Atividade Publicitária: O "Desconto-Padrão de Agência" de que trata o art. 11 da Lei n. 4.680/65 e art. 11 do Decreto 57.690/66, bem como o art. 19 da Lei n. 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em http://www.cenp.com.br/PDF/NomasPadrao/Nomas_Padrao_Portugues.pdf em 03

/05/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 23/04/2016 por JOSÉ FERNANDES DO NASCI

MENTO, Assinado digitalmente em 07/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

(...)

2.5. O "Desconto-Padrão de Agência" de que trata o art. 11 da Lei n. 4.680/65 e art. 11 do Decreto 57.690/66, bem como o art. 19 da Lei n. 12.232/10, é a remuneração destinada à Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta dos clientes anunciante.

(...)

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.

3.5. Nas transações entre Anunciantes e Agências tendo por objeto a parcela negociável do "desconto padrão de Agência", adotar-se-ão como referência de melhor prática os parâmetros contidos no Anexo B destas Normas-Padrão.

(...)

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 (grifos nossos).

Da leitura do documento acima transcrito, entendo que a intermediação feita pela agência de publicidade para divulgação do material publicitário do anunciante através dos veículos de comunicação, ao meu ver, não corresponde a uma prestação de serviços direta entre agência e veículo. Isso porque a agência atua por conta e ordem do anunciante/cliente e a divulgação do material é a etapa final da prestação de serviços para qual efetivamente é contratada e remunerada.

Para a solução do questão submetida a julgamento é necessário considerar o a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal sobre o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/1998, na oportunidade em que foi julgado o Recurso Extraordinário n. 357.950/RS.

Naquela assentada a Suprema Corte declarou inconstitucional a ampliação do conceito de receita bruta que abarcasse toda e qualquer receita, afastando-se do conceito de faturamento previsto no artigo 195, I, b da Constituição Federal, que na sua redação original equivale a receita bruta da venda das mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal, a questão foi objeto de inúmeros estudos, pois carecia (e ainda carece) de elucidações. Trago a

conhecimento extrato da manifestação de Marco Aurélio Grecco, citado por Rodrigo Munhoz⁵, sobre o tema:

"15.1. Não basta o ingresso de dinheiro

O primeiro ponto a considerar nesta análise é que os conceitos de receita e faturamento, embora tenham larga amplitude semântica, apresentam um núcleo mínimo (decorrente do próprio sistema constitucional) que não pode ser negado pela legislação subordinada. Este núcleo está na distinção entre receita e 'entrada'.

Com efeito, é a própria Constituição que reconhece haver uma diferença entre receita/faturamento e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira. O artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, hoje, o seu artigo 75 contemplam a figura da CPMF como contribuição destinada a gerar recursos para as ações e serviços da área de saúde e da previdência social, típicas áereas integrantes da seguridade social.

Portanto, dentro do conjunto de contribuições destinadas à seguridade social, movimentação financeira e receita/faturamento são conceitos distintos, pois utilizados para discriminar competências diversas, submetidas a regimes jurídicos absolutamente diferentes. A simples movimentação financeira (que abrange ambas as partes que dela participam) já é pressuposto de fato de uma contribuição específica (a CPMF) que poderia, em tese, onerar tanto quem a promove como quem dela é beneficiário.

Considerando que esta realidade é pressuposto de contribuição específica, não se pode dar à palavra 'receita' utilizada no artigo 195, I, 'b', um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de créditos e valores dessa natureza.

Portanto, nem todo dinheiro que entra no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo da Cofins. Não basta ser uma entrada (mera movimentação financeira) é preciso que se configure como ingresso, no sentido de entrada com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente).

Mera entrada de dinheiro não é receita para fins da base de cálculo do PIS e COFINS!" (grifos nossos).

Sobre a conceituação de receita para fins tributários, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a incidência de PIS e da COFINS sobre valores recebidos pela transferência de crédito de ICMS decorrente de exportação a terceiros⁶, assim consignou:

⁵ VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). **Lei n. 12.973/14 - Novo Marco Tributário: Padrões Internacionais de Contabilidade** - São Paulo: Quartier Latin, 2015, pgs. 65/66.

⁶ Recurso Extraordinário n. 606.107, Relatora Ministra Rosa Weber, DJ 25/11/2013, digitalmente em 03/05/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b' da Constituição Federal não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis n. 10.637/02 (art. 1º) e Lei n. 10.833/03 (art. 1º) que determinam a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". (grifos nossos).

Conclui-se que receita (componente da base de cálculo do PIS e da COFINS) consiste em ingresso financeiro (disponibilidade nova de recursos) que se integra ao patrimônio do contribuinte na condição de elemento novo e positivo. Que não é a hipótese dos autos, já que a verba recebida pelo veículo de comunicação não se atrela ao seu patrimônio e dela não se pode dispor livremente, pois o montante devido a título de desconto padrão deve ser repassado à agência de publicidade.

Em que pese a falta de previsão expressa nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que nelas há disposição de que se compreende por faturamento 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, ainda sim, compreendo que o pleito do contribuinte deve ser acolhido, já que a definição de faturamento defendida pelo contribuinte encontra arrimo no texto constitucional.

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.

É nesse mesmo sentido o seguinte precedente:

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).

Entendo que todo o veículo de divulgação, seja rádio e televisão, jornais e revistas, figuram apenas como meros intermediários dos serviços prestados pelas agências de publicidade, logo, neste caso, o valor transferido às agências não configuram despesas do veículos, porque não correspondem aos insumos de seus serviços.

Diante do direito à exclusão pretendida, sugiro que os autos sejam encaminhados para a instância de origem para que a contribuinte seja intimada a apresentar os documentos que comprovem o repasse dos valores às agências de publicidade.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Em que pese os bem postos argumentos apresentados pela i. Conselheira Relatora, com devida vênia, este Relator ousa discordar da conclusão por ela apresentada, pelas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, cabe esclarecer que a recorrente exerce atividade de prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, cujas receitas, por força das exceções determinadas no art. 8º, XI, da Lei 10.637/2002 e no art. 10, IX, da Lei 10.833/2003, foram corretamente submetidas ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, estabelecido nos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998, que, no período de apuração dos valores lançados, tinham a seguinte redação, *in verbis*:

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

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

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*III - **os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica**, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008)

[...]. (grifos não originais)

Assim, definido que a recorrente estava sujeita ao regime cumulativo de apuração, a base de cálculo das referidas contribuições passa a ser exclusivamente o faturamento, que, no caso das pessoas jurídicas que exerce a atividade de veículo de comunicação, caso da recorrente, corresponde à receita bruta da prestação de serviços de divulgação visual, auditiva ou audiovisual. Logo, as demais receitas não decorrentes da prestação dos referidos serviços estão excluídas da base de cálculo das citadas contribuições. Aliás, em relação a este ponto, não há controvérsia.

No caso, a controvérsia cinge-se à abrangência da definição da receita bruta da prestação de serviços de divulgação visual, auditiva ou audiovisual, auferida pela recorrente decorrente.

Para a fiscalização, o valor do desconto padrão de agência integra a receita bruta da recorrente, representada pelo o valor bruto total dos serviços de publicidade por ela

faturado contra os seus clientes anunciantes. Segundo a fiscalização, o referido desconto padrão representa remuneração da agência de publicidade devida pela recorrente, na condição de veículo de comunicação, e custo operacional desta, não dedutível da base de cálculo das referidas contribuições, por falta de previsão legal, conforme explicitado no excerto extraído do Termo de Verificação de Fiscal de fls. 1051/1061, que segue transcrito:

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 parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

[...]

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. (grifos não originais)

De outra parte, a recorrente alegou que a receita bruta por ela auferida corresponde ao valor total dos serviços de divulgação faturado contra os anunciantes, sem o valor do desconto padrão de agência. Para recorrente, o referido desconto representava receita da agência de publicidade e, como era devido pelo anunciante à agência de publicidade, não representava custo operacional dela, mas do anunciante, conforme explicitado nos excertos extraídos do recurso voluntário, que seguem reproduzidos:

Ou seja, ao contrário do exposto pelo Fisco, a receita bruta da Recorrente não corresponde ao valor do serviço bruto de divulgação e da publicidade comercial. Como visto, a Recorrente é contratada pelo anunciante apenas para veicular o material publicitário. A receita advinda da publicidade comercial (desconto padrão de agência) pertence única e exclusivamente à agência de publicidade, que é quem presta tal serviço.

[...]

Além disso, o desconto padrão de agência não pode ser considerado como custo operacional da Recorrente, conforme aduzido pelo v. acórdão recorrido. Isso porque a remuneração da agência é um custo para o Anunciante e não para a Recorrente. (grifos do original)

Do cotejo dos referidos posicionamentos, verifica-se que o cerne da controvérsia cinge-se à definição do valor da receita bruta auferida pela recorrente, ou seja, se a receita bruta auferida por ela corresponde ao valor total faturado contra os seus clientes anunciantes com ou sem a inclusão do valor do desconto de padrão de agência.

Para o deslinde da controvérsia, revela-se oportuno analisar os preceitos legais que dispõe sobre a fixação do valor e forma de pagamento do desconto padrão de agência, que, originariamente, encontrava-se disciplinado no art. 11 da Lei 4.680/1965, a seguir reproduzido:

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. (grifos não originais)

O assunto também se encontra disciplinado nos arts. 11, 14 e 15 do regulamento para execução do citado diploma legal, aprovado pelo Decreto 57.690/1966, a seguir transcritos:

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

[...]

Art 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por este fixado em Tabela pública, aplicável a todos os compradores, em igualdade de condições, incumbindo ao Veículo respeitá-la e fazer com que seja respeitada por seus Representantes.

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

Da leitura combinada dos transcritos preceitos legal e regulamentar, extrai-se que o preço dos serviços de publicidade, prestados pelos veículos de divulgação, consta de tabela pública, aplicável a todos os anunciantes, em igualdade de condições, e o faturamento dos citados serviços é feito pelo veículo de divulgação diretamente aos anunciantes.

De forma complementar, o assunto também encontra-se disciplinado nas Normas-Padrão da Atividade Publicitária (NPAP), aprovadas em 16 de dezembro de 1998 e que teve seu texto revisado e atualizado pelo Conselho Executivo das Normas Padrão (CENP) em 04/05/2000, 29/03/2001, 16/05/2002, 10/09/2002, 31/10/2002, 15/12/2010, 13/11/2012, 12/03/2013, 08/10/2013 e 12/11/2013.

Na edição anterior das NPAP, atualizada em 31/10/2002 (fls. 137/159) e que se encontrava vigente na data dos fatos geradores objeto da presente autuação, o desconto padrão de agência encontrava-se definido no subitem 1.10, a seguir transcrito:

1.10 Desconto Padrão de Agência: é o abatimento concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação à Agência de

Publicidade, a título de remuneração, pela criação/produção de conteúdo e intermediação técnica entre aquele e o Anunciante.

1.11 Valor Bruto: *é o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante.*

1.12 Valor Líquido: *é o preço da mídia contratada, deduzidos os descontos comerciais concedidos ao Anunciante e os 20% do "desconto padrão de agência".*

Na edição atualmente vigente das NPAP⁷, o desconto padrão de agência encontra-se definido no subitem 1.11, a seguir reproduzido:

1.10 Valor Negociado: *é o valor fixado na lista pública de preços dos Veículos de Comunicação, já deduzidos os descontos comerciais.*

1.11 Desconto-Padrão de Agência⁸ ou simplesmente Desconto Padrão: *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".*

1.12 Valor Faturado: *é a remuneração do Veículo de Comunicação, resultado da diferença entre o "Valor Negociado" e o "Desconto-Padrão".*

Comparando as duas definições, verifica-se que, embora haja diferença na redação, no essencial, as referidas definições são complementares e não se vislumbra qualquer conflito entre ambas, haja vista que na primeira (subitem 1.10), o desconto padrão é definido como "abatimento concedido, com exclusividade, pelo Veículo de Comunicação", ao passo que, na segunda (subitem 1.11), o referido desconto é definido como "remuneração da Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes"

Não há distinção relevante de conteúdo entre as duas definições, porque enquanto a primeira definição tem como referencial a repercussão econômico-financeira provocada no patrimônio do veículo de comunicação e definiu o desconto padrão como sendo um abatimento por este concedido a agência de publicidade, a segunda definição adotou como referencial a repercussão econômico-financeira provocada no patrimônio da agência de publicidade e definiu o desconto padrão como remuneração da agência de publicidade, sem contudo especificar quem seria responsável pelo pagamento do referido valor.

Além disso, como não houve qualquer alteração nos referidos preceitos legal e regulamentar, anteriormente transcritos, que disciplinam a matéria de forma geral, indubitavelmente, a nova definição de desconto padrão foi influenciada pela previsão contida no art. 19 da Lei 12.232/2010, que instituiu as normas gerais sobre licitação e contratação pela Administração Pública de serviços de publicidade prestados por intermédio de agências de propaganda, cujo teor segue transcrito:

Art. 19. Para fins de interpretação da legislação de regência, valores correspondentes ao desconto-padrão de agência pela

⁷ A atual versão encontra-se disponível em: http://www.cenp.com.br/PDF/NomasPadrao/Normas_Padrao_Portugues.pdf. Acesso em 01 mar 2016.

⁸ Fundamentos legais: art. 11 da Lei nº 4.680, de 1965, art. 11 do Decreto nº 57.690, de 1966 e art. 19 da Lei nº 12.232, de 2010. Documento assinado eletronicamente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, constituem receita da agência de publicidade e, em consequência, o veículo de divulgação não pode, para quaisquer fins, faturar e contabilizar tais valores como receita própria, inclusive quando o repasse do desconto-padrão à agência de publicidade for efetivado por meio de veículo de divulgação.

Parágrafo único. (VETADO)

Entretanto, em consonância com as razões de veto do parágrafo único do citado artigo, a proibição de não faturar e contabilizar como receita própria do veículo de divulgação, determinada no *caput* do referido preceito legal, aplica-se somente aos serviços de propaganda e publicidade licitados e contratados com a Administração Pública. Em decorrência dessa limitação de alcance do citado preceito legal, os referidos serviços quando contratados com particulares estão excluídos da referida restrição.

Para que não haja dúvida quanto abrangência do preceito legal em comento, segue transcrita a Mensagem de Veto ao parágrafo único:

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.

Dessa forma, resta demonstrado que a determinação expressa no art. 19 da Lei 12.232/2010 não se aplica ao caso sob exame, por ser específica para as contratações realizadas com a Administração Pública. De outra parte, as receitas provenientes dos serviços publicitários prestados a particulares permanecem regidas pela Lei 4.680/1965 e pelo Decreto 57.690/1966, que, na forma seu art. 15, determina que o valor total do serviço de divulgação seja faturado em nome do veículo de divulgação, sem a exclusão do valor do desconto padrão.

Pela mesma razão, a definição de “Valor Faturado”, consignada no subitem 1.12 das NPAP atualmente vigentes, como sendo “a remuneração do Veículo de Comunicação, **resultado da** diferença entre o ‘Valor Negociado’ e o ‘Desconto-Padrão’”, não se aplica aos serviços de veiculação de anúncios, propaganda e publicidade contratados com os particulares, que estão submetidos a regramento próprio.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme enunciados das ementas dos julgados, que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2002

DESCONTO PADRÃO. AGÊNCIA PUBLICIDADE. VEÍCULO DIVULGAÇÃO.

O desconto padrão pago pelo veículo de divulgação à agência de publicidade integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 nas relações entre particulares já que a lei disciplina a contratação de agências de publicidade pela administração pública.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. (CARF, CSRF, 3ª Turma Ordinária, Ac. 9303-002.589, de 9/10/2013, rel. Henrique Pinheiro Torres)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 11/10/2000

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS DE DIVULGAÇÃO. DESCONTO DEVIDO ÀS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE. O desconto padrão pago pelo veículo de divulgação à agência de publicidade integra a base de cálculo da COFINS. Não se aplica o art. 19 da Lei nº 12.232/2010 nas relações entre particulares, já que a lei disciplina apenas a contratação de agências de publicidade pela Administração Pública.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. (CARF, CSRF, 3ª Turma Ordinária, Ac. 9303-002.635, de 13/11/2013, rel. Júlio César Alves Ramos)

E embora integrem o valor dos serviços de veiculação de anúncios, propaganda e publicidade prestados pelos veículos de comunicação e sejam integralmente repassados às agências de publicidade, por falta de previsão legal, o valor do desconto padrão de agência não pode ser deduzido da receita bruta auferida pelos veículos de comunicação.

Cabe ainda ressaltar, que, embora o art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/1978, tenha inicialmente previsto a exclusão da base de cálculo das referidas contribuições dos valores que, computados como receita, fossem transferidos para outra pessoa jurídica, por depender de regulamentação, que não foi realizada, o referido preceito legal não chegou a ter eficácia, até a sua revogação pela Medida Provisória 2158-35/2001.

Entretanto, apesar de não haver previsão legal, de acordo com os demonstrativos e a relação das notas fiscais apresentados pela recorrente à fiscalização (fls. 160/701), a recorrente deduziu, indevidamente, os valores dos descontos padrão de agência da base de cálculo das referidas contribuições.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão que o valor total do preço dos serviços de veiculação de anúncios, propaganda e publicidade, faturados pela recorrente perante os seus clientes anunciantes privados, integra a base de cálculo das referidas contribuições, sem a exclusão do desconto padrão de agência. Ademais, por falta de previsão legal, embora integralmente repassado as agências de publicidade, valor do referido desconto não pode ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições.

Por todo o exposto, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento