



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.018829/2007-95
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.401 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REPUBLICAR LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

SERVIÇOS DE PROPAGANDA. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Os honorários dos serviços de propaganda não se confundem com os reembolsos de despesas que também são cobrados pela agência e que visam remunerar os serviços prestados dos veículos de comunicação contratados pela agência, conforme evidencia o art. 7º do Decreto nº 57.690/66. Os valores cobrados pela agência dizem respeito, portanto, tanto aos seus honorários quanto aos valores que serão repassados aos veículos de comunicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de exame de admissibilidade de Recurso Especial de Divergência da **Fazenda Nacional** (e-fls. 1.637/1.646), previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, contra o acórdão nº **1201-003.800** (da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e-fls. 1.617/1.635), através do qual o colegiado decidiu DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário:

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

Ano-calendário: 2004

SERVIÇOS DE PROPAGANDA. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Os honorários dos serviços de propaganda não se confundem com os reembolsos de despesas que também são cobrados pela agência e que visam remunerar o serviços prestados dos veículos de comunicação contratados pela agência, conforme evidencia o art. 7º do Decreto nº 57.690/66. Os valores cobrados pela agência dizem respeito, portanto, tanto aos seus honorários quanto aos valores que serão repassados aos veículos de comunicação.

RECEITAS FINANCEIRAS.

No que concerne à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, é importante ressaltar que a Recorrente estava sujeita ao regime cumulativo, razão pela qual se faz necessária a aplicação da decisão do E. STF no RE nº 390.840 que declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, deve ser reproduzida nos julgamentos deste colendo CARF, em razão do disposto no art. 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplicam-se à contribuição para o PIS as conclusões relativas à Cofins, naquilo que não são incompatíveis

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar parte da exigência tributária, nos termos do voto da relatora.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência em relação à **tributação do PIS e da COFINS de valores recebidos dos anunciantes pelas agências de propaganda que se destinaria aos veículos de comunicação contratados.**

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos com bases nos seguintes Acórdãos paradigmas 3302-007439 e 9303-004668:

Da similitude fática

Há similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em ambos os acórdãos discutiram se há ou não incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS quando as agências de publicidade pagam a terceiros (veículos de divulgação) os valores recebidos dos seus anunciantes.

Da divergência constatada

O **ac. recorrido** considera que deve haver tributação do PIS e da COFINS pelas empresas de agenciamento de propaganda em face dos repasses recebidos dos seus anunciantes para custear aos veículos de comunicação (radio, jornal, TV, entre outros), por se constituírem em receitas de terceiros.

De outra banda, o ac. recorrido entende que a exclusão de tais valores pagos aos veículos de divulgação por essas empresas de agenciamento de propaganda não são meros repasses financeiros, mas constituem em receitas próprias, devendo assim serem tributadas pelo PIS e pela COFINS.

No mérito sustenta a Recorrente que **não há qualquer óbice ao entendimento de que a contratação de serviços junto aos veículos de comunicação para veiculação de propagandas/peças publicitárias de seus anunciantes encontra-se inserida dentre as diversas atividades do objeto social da empresa.**

Ocorre que, muito embora o anunciante tenha a opção de realizar o contrato diretamente ao veículo de comunicação, em diversas hipóteses a agência de publicidade acresce o serviço atinente à contratação das emissoras de televisão, rádio, editora, etc, com todos os percalços intrínsecos à atividade, sendo remunerada de forma global. Tal conduta é recorrente e não tem qualquer ilegalidade.

Fato de que haja o repasse posterior dessas verbas decorrente da subcontratação de serviços é irrelevante neste caso, porque incapaz de excluir a incidência do PIS/Cofins. As receitas referentes ao serviço de veiculação não estão incluídas no rol do §2º do artigo 3º da Lei 9.718/98, de modo que devem compor a base de cálculo dos tributos em tela.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da

análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, entendo ter sido demonstrada a controvérsia. Tanto os paradigmas quanto o recorrido dispõem sobre **os valores recebidos pelas agências de propaganda, ou incluídos em suas notas fiscais, e devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação são receitas da agência e, conseqüentemente, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.**

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Enquanto os acórdãos paradigmas decidiram que as agências de propaganda e publicidade não podem excluir da base de cálculo da Cofins, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por elas emitidas, os valores pagos aos veículos de divulgação, que não são meros repasses financeiros, mas sim custos ou despesas, o acórdão recorrido adotou entendimento oposto.

Caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada, entendo que o recurso deve ser conhecido nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

No mérito, entendo não assistir razão à Recorrente.

Com efeito, participei do julgamento recorrido e na oportunidade acompanhei a conselheira relatora, Bárbara Melo Carneiro, por entender compartilhar do entendimento de que meras entradas que não incorporam o patrimônio das prestadoras de serviços estão fora da materialidade de incidência as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento. Nesse sentido, cito aqui trecho do voto do acórdão recorrido da Bárbara Melo Carneiro:

É importante evidenciar que meras entradas que não incorporam o patrimônio das prestadoras de serviços estão fora da materialidade de incidência as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples entrada de caixa do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins):

“A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.”

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

A vinculação dos valores recebidos ao pagamento de serviços prestados por terceiros impõe condição ou reserva ao ingresso financeiro que afastam a caracterização daquele recebimento como se receita fosse. Sendo assim, independentemente da existência de dispositivo normativo específico que autorizasse essa “dedução” (já que não se poderia deduzir algo que sequer deveria estar incluído), os valores recebidos pela agência que se destinaram ao repasse aos veículos de comunicação devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Nessa linha, também merece ser citada a declaração de voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferida no acórdão n. 9303-004.668:

Não obstante ao entendimento manifestado pela autoridade fazendária, vê-se que os valores registrados como “Despesas de Terceiros”, não constituem receita, eis que apenas correspondem a valores recebidos de seus clientes para o pagamento de serviços prestados efetivamente por terceiros contratados pela agência “em nome do cliente”. O que caracterizariam repasses de valores pela agência, e não valores a serem registrados como receita e despesa (quando repassados).

Com efeito, o art. 3º da Lei 4.680/51 estabelece que as agências de publicidade têm como função e escopo o estudo, a criação e a execução da propaganda ou publicidade, agindo por ordem e conta de seus clientes, de sorte que as tais receitas/despesas de terceiros lançadas nas suas notas fiscais não são receitas.

Sendo assim, em respeito ao disposto na Lei 4.680/65 e no Decreto 57.690/66, tem-se que o procedimento de emissão de faturas de prestação de serviços quando a agência atua como idealizadora da propaganda e tem a incumbência de contratar, em nome de seu cliente (por conta e ordem dele) se encontra correta com o observado pela agência. Descreveu as despesas efetivamente incorridas por ela e aquelas que seriam despesas de terceiros.

Não há como se ignorar a relação contratual direta firmada entre a agência de propaganda e os clientes – anunciantes.

Considerando a relação jurídica firmada, nota-se que os anunciantes atribuem à agência o encargo de contratar, em nome deles, os terceiros para a produção do material visual ou gráfico. O que resta, de per si, considerar que o valor referente aos serviços prestados por terceiros não seria efetivamente receita – pois nada acresce ao patrimônio da agência, eis que não é auferido pela agência.

(...)

Tal dispositivo traz que a contratação dos terceiros pela agência de publicidade é realizada por conta e ordem de seus clientes anunciantes. Esse dispositivo está em consonância com as diversas normas municipais que tratam de ISS – que, por sua vez, trazem a necessidade de se segregar na nota fiscal as despesas próprias e as incorridas efetivamente por terceiros contratados por conta e ordem dos clientes. Eis que consideram

como remuneração da agência somente aquele valor inerente ao serviço efetivamente prestado e contratado.

Ademais, impossível ainda ignorar o conceito de receita trazido pelo CPC 30. Tal pronunciamento especifica, em síntese, que receita é o ingresso de recursos que resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade. O que resta, nessas fundamentações, concluir que os valores em discussão não poderiam ser contabilizados como receita e, por conseguinte, não comporiam a base das contribuições.

E, caso se pretenda ignorar os dizeres do CPC 30 - Receitas, alegando se tratar de norma contábil sem implicação tributária, cabe trazer o art. 58 da Lei 12.973/14

(...)

Com tal dispositivo, fica evidente que as normas contábeis publicadas anteriormente à Lei 12.973/14 devem ser observadas para fins de registro contábil, produzindo, inclusive, efeitos tributários. O que é o caso do CPC 30 Receitas. Esse dispositivo somente explicitou o que as normas contábeis internacionais já defendiam – a primazia da essência sobre a forma. Tal teoria é de suma importância aos investidores que suplicavam pela transparência dos eventos e dos reflexos negociais que uma empresa vivenciava. Para eles, a contabilidade deveria refletir o que de fato, no sentido econômico, a empresa estava vivenciando. E, para melhor transmitir essas informações, independentemente da forma legal, a contabilidade deveria considerar o substrato econômico de cada evento – podendo, assim, o investidor conhecer os efetivos riscos de sua participação naquela empresa.

É de se esclarecer ainda que pela Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma, a correta classificação contábil dos r. valores – despesas de terceiros deveria desconsiderar qualquer intenção de se tratálos como receita.

(...)

O art. 58 da Lei 12.973/14 nada mais fez do que explicitar o respeito a ser dado às normas internacionais de contabilidade que, por sua vez, trazem como princípio basilar a Primazia da Essência sobre a Forma. E, recordase, por esse princípio basilar, tais valores não devem ser considerados como receita, eis que não teriam natureza de remuneração para a agência. A agência nem foi contratada para se prestar esse serviço. Tanto é assim que não prestou o serviço correspondente a “despesa de terceiro” e o terceiro foi contratado pelo cliente. (Inegável desconsiderar o fato de a agência ter contratado EM NOME DO CLIENTE).

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Manifestei interesse em apresentar a presente declaração de voto a fim de evidenciar as razões que me levaram a acompanhar o voto do I. Relator.

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2004, sobre a parte dos valores faturados pela Recorrida que foi repassada aos veículos de divulgação (empresas de mídia).

Pois bem.

Restou comprovado que a Recorrida é *agência de propaganda*, isto é, empresa que integra o mercado publicitário, dedicando-se, primordialmente, à prestação de serviços de propaganda e publicidade.

A atuação do Estado nesse mercado, além de tutelar os direitos do consumidor ou o controle da publicidade enganosa ou lesiva por órgãos de auto-regulamentação, se estende às relações entre o anunciante, a agência e o veículo de divulgação (mídia), através de regramento específico.

Os diplomas legais que regulamentam o mercado em questão são: a Lei nº 4.680/1965 - que dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências; o Decreto nº 57.690/1966 - que regulamentou a Lei nº 4.680/1965; e o Código de Ética dos Profissionais da Propaganda.

O conceito de *agência de propaganda* e *veículos de divulgação* foi definido pela Lei nº 4.680/65 nos seguintes termos:

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 publicitários³.

³ O Código de Ética dos Profissionais da Propaganda também define Veículos como sendo os “jornais, revistas, estações de rádio, TV, exibidores de cartazes e outras entidades que recebem autorizações e divulgam propaganda, aos preços fixados em suas tabelas”.

Note-se, assim, que: **(i)** agência não divulga propaganda; **(ii)** as atividades da agência de propaganda, inclusive a distribuição do material publicitário aos veículos de divulgação, **são realizadas por conta e ordem do anunciante**; e **(iii)** para se qualificar como um veículo de divulgação, a legislação exige que a entidade tenha *capacidade técnica* de transmitir mensagens ao público e seja *reconhecida* como tal pelos órgãos de classe.

Mais adiante, o artigo 17 da Lei nº 4.680/65 incorporou por remissão as regras constantes do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda. Veja-se:

Art 17. A atividade publicitária nacional será regida pelos princípios e normas do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda, instituído pelo I Congresso Brasileiro de Propaganda, realizado em outubro de 1957, na cidade do Rio de Janeiro.

Por seu turno, o item 14 do Código de Ética dos Profissionais da Propaganda determina que “os veículos *faturarão sempre em nome dos anunciantes, enviando as contas às agências [sic] por elas responsáveis, **para cobrança**”.*

Já o Decreto nº 57.690/66, regulamentando o arcabouço jurídico da atividade publicitária brasileira, elucida nos seus artigos 8, 12, 14, 15 e 16 o seguinte:

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

“Art 12. Ao Veículo de Divulgação não será permitido descontar da remuneração dos Agenciadores de Propaganda, mesmo parcialmente, os débitos não liquidados por Anunciantes, desde que a propaganda tenha sido formal e previamente aceita por sua direção comercial”.

“Art 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por êste 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”.

“Art 16. O Veículo de Divulgação ficará obrigado, perante o Anunciante, a divulgar a matéria autorizada, no espaço ou no tempo contratado, de acordo com as especificações estabelecidas, não podendo o Anunciante, em qualquer caso, pretender influir na liberdade de sua opinião editorial”.

(grifei)

Como se percebe, a função de propaganda abrange basicamente duas atividades: **(i)** uma em “**conta própria**”, consistente na realização da propaganda propriamente dita e cuja remuneração da agência consiste nos honorários pela produção da campanha publicitária; e **(ii)** outra em “**conta alheia**”, consistente na intermediação da veiculação da campanha na mídia e cuja remuneração da agência consiste no resultado da operação (*comissão*).

Especificamente sobre a intermediação, cumpre notar que toda agência de propaganda tem direito a uma comissão (*desconto padrão*) sobre o preço de tabela dos espaços comercializados pelos veículos de divulgação⁴.

Considerando, então, que a agência de propaganda agencia toda a parte comercial e financeira entre anunciante (cliente) e veículo de comunicação, consolidou-se neste mercado a prática consistente no “faturamento global” (*comissão + veiculação*), cabendo a agência, ao receber o preço total da veiculação, reter sua comissão (**receita própria auferida em conta alheia**) e repassar os demais valores (**receitas de terceiros**) aos efetivos titulares (empresas de mídia/veículos de divulgação).

Mais precisamente, uma vez concebida a campanha publicitária, a agência coloca perante o veículo o “*Pedido de Inserção*” da propaganda em nome do anunciante. O “*Pedido de Inserção*” é o documento emitido por anunciante ou agência que instrui o veículo sobre a inclusão da mensagem publicitária na programação ou publicação e informa os dados do anunciante para faturamento. Aceito o “*Pedido de Inserção*”, o veículo assume a integral responsabilidade pela veiculação da campanha e o anunciante assume a obrigação do pagamento.

O veículo, então, fatura o anunciante discriminando a veiculação e a encaminha aos cuidados da agência para cobrança. Em seguida a agência fatura o anunciante, incluindo o valor total da propaganda (valor das receitas próprias - honorários e *comissão* + valor das receitas de terceiros - repasses aos veículos de divulgação). Realizado o pagamento total pelo anunciante, a agência reconhece as receitas próprias no seu resultado e repassa ao veículo o valor líquido da sua comissão.

Apesar dessa triangulação (anunciante, agência e veículo), juridicamente há duas relações distintas: a primeira delas é formada entre a agência e o anunciante em função dos trabalhos de criação e agenciamento da campanha publicitária; e a segunda é estabelecida diretamente entre o veículo e o anunciante em razão da veiculação da propaganda, funcionando a agência como mera intermediária e agente de arrecadação.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 6.480/65, a agência distribui propaganda aos veículos de divulgação por conta e ordem do anunciante, o que significa dizer que na atividade de veiculação, o vínculo jurídico se dá entre anunciante e veículo. A inclusão do preço da veiculação na Nota Fiscal da Agência ocorre por força da interpretação conferida ao item 14 do Código de Ética (que tem por alicerce legal o art. 17 da Lei nº 6.480/65) e art. 15 do Decreto nº 57.690/66, caracterizando prática usual do mercado.

Os valores faturados a título de divulgação e repassados aos veículos de mídia não constituem receitas da Agência independentemente do seu regime tributário. Tratam-se de receitas de terceiros que devem ser cobradas pela Agência por intermediar a divulgação da propaganda. “É a agência, agenciando”. Ainda que o preço da veiculação seja incluído integralmente na fatura da agência, isso não muda a natureza jurídica dos valores que devem ser repassados, qual seja, de Passivo (obrigação) da agência e receita dos veículos de comunicação.

É justamente por isso que a situação ora analisada é de hipótese de não incidência.

⁴ Lei n.º 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.”

Embora as bases de cálculo do PIS e COFINS tenham sido alteradas ao longo do tempo, resta evidente que existe entre elas um elemento comum: a incidência sobre as RECEITAS auferidas pelo sujeito passivo, pouco importando o regime de tributação sobre o lucro.

“Receita” (gênero do qual o faturamento é espécie), é toda adição que integra incondicionalmente e com ânimo definitivo no patrimônio da pessoa jurídica. Nesse sentido:

“**Receita** é um novo direito - na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (Ricardo Mariz de Oliveira, Repertório IOB de Jurisprudência, Verbete 1/15528);

"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe." (Geraldo Ataliba citado em "ISS e Base Imponível", in "Estudo e Pareceres de Direito Tributário", RT, 1978, p. 81/85);

3. Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido. Nem sempre a receita resulta, necessariamente, de uma transação em numerário ou seu equivalente, como por exemplo, a correção monetária de valores ativos". (IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, in "Princípios Contábeis", Atlas, 2ª ed. p. 112) (grifei)

Do ponto de vista jurisprudencial, o STF, ao julgar o RE 606.107/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema 283), registrou expressamente que “*sob o 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*”.

Considerando, então, que “receita” é um direito novo que se agrega definitivamente ao patrimônio da entidade, valores arrecadados, mas vinculados diretamente a uma obrigação, de receitas não se tratam. É exatamente esse o caso: em virtude de relações jurídicas previamente existentes, a Recorrida, enquanto *agência de propaganda*, faturou e recebeu recursos que, por estarem diretamente vinculados a uma obrigação com os veículos de divulgação (*repasses*), corretamente não foram por ela considerados receitas.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que normas reguladoras do mercado publicitário inclusive deixam claro que a agência de propaganda não presta serviço de divulgação, única situação em que se poderia falar que o valor desse serviço integraria sua receita.

Por mais incômodo que essa prática de “faturamento global” possa causar, fato é que a legislação relativa à atividade publicitária realmente dão margem para a implementação desse modelo negocial, sendo que, nessa situação específica, não se questiona os efetivos

repasse dos valores que, embora faturados pela Recorrida, foram transferidos aos veículos de divulgação, estes sim os titulares desta receita.

Deve-se, pois, dar prevalência não à forma, mas à substância.

Reconhecemos que o ato de *faturar* até permite criar uma espécie de presunção de que todo o preço constitui receita própria da atividade. É até “automático” o raciocínio: uma vez faturado, deve-se reconhecer e tributar a respectiva receita. Aqui, porém, estamos diante de uma verdadeira exceção à regra geral, afinal restou demonstrado que o “faturamento centralizado” possui *causa jurídica* no mercado publicitário, além do que a contribuinte cumpriu seu ônus de comprovar que, apesar de faturados, os valores foram repassados a título de veiculação.

Admitir que a tributação pelo PIS e COFINS, mesmo no lucro presumido, ocorra pelo simples ato da agência concentrar o faturamento (“refaturando” a veiculação), além de contrariar prática comum à luz das normas reguladoras do mercado publicitário, significaria também admitir o uso de uma *presunção absoluta*, o que não se sustenta.

São essas as razões, portanto, que me levaram a negar provimento ao recurso especial fazendário.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli