



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

**Processo nº** 10120.014556/2008-36  
**Recurso nº** 519.903 Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-000.426 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2010.  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** RGR SAT Comunicação Ltda.  
**Recorrida** 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília

Ementa:

IRPJ/CSLL — LUCRO PRESUMIDO — PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE VEICULAÇÃO — INOCORRÊNCIA DE INTERMEDIACÃO — Uma vez caracterizado que os serviços contratados foram de veiculação de programa, ainda que por intermédio de emissoras subcontratadas, a empresa prestadora tributada pelo lucro presumido não pode excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores pagos àqueles que subcontratou. Somente é possível acatar que o ingresso financeiro de cliente não pertence à empresa se restar comprovada a relação de agenciamento ou intermediação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Presidente

(assinado digitalmente)

VALMIR SANDRI

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Valmir Sandri (Vice Presidente), Waldir Veiga Rocha, Paulo Jackson da Silva Lucas, Ricardo Luiz Leal Melo e Andre Ricardo Lemes da Silva.

## Relatório

O litígio submetido ao Colegiado se refere à diferença de Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 2004 a 2006, calculados pelo lucro presumido, e que segundo a fiscalização, correspondem à receita da prestação de serviços escriturada incorretamente nos livros contábeis, mas registrada nos livros fiscais e não declarada.

Conforme relata a autoridade fiscal, o sujeito passivo apropriou no Diário e no Razão receitas já deduzidas de despesas a ela relativas, alegando que foram excluídas as somas pertencentes a terceiros (veículos de comunicação), correspondentes à veiculação de propaganda por si, vez que é representante de serviços de publicidade, tendo agido amparado pelo art. 53 da Lei nº 7.450/1985, alterada pela Lei nº 9.064/95, pelo art. 13 da Lei nº 10.925/2004 e pelo art. 651 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Entretanto, segundo essa mesma autoridade, o sujeito passivo não é agência de propaganda e publicidade, não podendo deduzir, diretamente de sua receita bruta, valores supostamente repassados a terceiros, os quais se constituem em despesas da empresa que devem ser apropriadas em contas de resultado.

Registra que a empresa adotou um sistema misto de apuração do lucro fiscal: utilizou-se de despesas, mesmo que apropriando-as em contas do passivo, para reduzir o lucro tributável, o que poderia ser feito pela sistemática do lucro real, mas aplicou os percentuais de determinação do lucro presumido sobre a receita líquida.

Em impugnação tempestiva o contribuinte alegou que apesar de ser ter sido constituída como uma empresa de radiodifusão, com previsão também de representação comercial, tal como se aduz do seu contrato social, não possui efetivamente nenhuma concessão, tendo funcionado apenas como mera intermediária/agenciadora dos serviços em que foi contratada (representante comercial), equiparando-se, no caso, a uma empresa de publicidade.

Noutros falares, celebra contrato com o Poder Público para prestação de serviços de publicidade, mas não desenvolve tais serviços, que são executados por outras empresas de comunicação (rádio), ou seja, no caso figura apenas como simples intermediadora de tais serviços.

Esclareceu que emite nota fiscal contra o poder público (Estado de Goiás-Agência Goiana de Comunicação) com o valor global dos serviços, repassando os valores devidos a cada uma das empresas de radiodifusão que efetivamente realizaram os serviços, retendo para si apenas o valor da intermediação.

Ponderou que: (a) os serviços prestados têm natureza de propaganda e/ou publicidade, pois se referem à propaganda institucional do Governo do Estado de Goiás; (b) o repasse estaria comprovado pela documentação no doc. 03 que anexou; (c) teria agido acobertado pelo disposto no art. 53 da Lei nº 7.450/85, alterado pelo art. 6º da Lei nº 9.064/95, e consolidado no art. 651 do RIR/99; (o benefício do referido dispositivo não é uma

prerrogativa inerente à pessoa jurídica em si, mas à sua atividade, ou seja, à natureza dos serviços - propaganda e publicidade -).

Para definir a atividade de uma empresa o que prepondera não é o contrato social, mas o que efetivamente realiza; tanto os serviços prestados são de publicidade e propaganda, quanto efetivamente a sua atividade é de propaganda e publicidade, já que não possui sequer uma única concessão de rádio.

Aduziu que a AGCOM (Agência Goiana de Comunicação), sabedora que ela não possui concessões de rádio, somente convencionou a obrigação de providenciar a transmissão do programa, estabelecendo cláusula autorizando que a RGR poderia a "seu exclusivo critério, efetuar exclusões e inclusões de novas rádios" (parágrafo segundo da cláusula quarta do contrato — doc. 2). E nos aditivos consta que a CONTRATADA executará o objeto do contrato por intermédio das emissoras afiliadas neles relacionadas (empresas de radiodifusão).

Asseverou que os valores repassados às empresas de radiodifusão em contrapartida pela execução de serviços, por constituírem receitas de terceiros, não podem integrar a base de cálculo dos tributos, por força do já citado art. 53 da Lei nº 7.450/85. Mencionou dois acórdãos do antigo Segundo Conselho de Contribuintes que entende favorecê-lo, invocou o princípio do não confisco, juntou documentação a título de amostragem, postulando pela oportuna juntada da faltante.

A 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Brasília julgou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

*Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA — IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DO ART. 53, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI Nº 7450/85. O contribuinte não é agência de propaganda e não desenvolve serviço de propaganda, razão pela qual não faz jus ao benefício disposto no art. 53, parágrafo único da Lei 7450/85.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2004*

*LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.*

*Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido para o de IRPJ em função de decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido*

Ciente da decisão em 31/12/2009 (fl. 1214), o sujeito passivo ingressou com recurso em 27/01/2010, reeditando as razões declinadas na impugnação.

*É o relatório.*

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se depreende dos autos, o contribuinte assinou contrato de prestação de serviços com o governo do Estado de Goiás (Agência Goiana de Comunicação) pelo prazo de um ano, cujo objeto, determinado na Cláusula Segunda, é (fl.31, contrato inicial datado de 15 de março de 2004):

*“ (...)prestação de serviços pela - CONTRATADA, para veiculação de programete "GOIÁS HOJE", com duração de 06 (seis) minutos, levado ao ar de segunda-feira a sábado, no formato de noticiário, em horários determinados, em sua rede de Emissoras de Rádio, com a finalidade de divulgar as ações do Governo do Estado de Goiás em diversas áreas, mantendo a população informada a respeito das políticas de gastos dos recursos públicos, bem como promover campanhas que visem esclarecer a respeito dos serviços públicos colocados à disposição do cidadão.*

Em 2004 foi celebrado aditivo à Cláusula Segunda, que trata do objeto do contrato, foi incluído um parágrafo único, nos seguintes termos:

*Parágrafo Único. A CONTRATADA executará o objeto do presente Contrato por intermédio das seguintes emissoras afiliadas: (segue-se relação de mais de uma centena de emissoras)*

A partir do aditivo celebrado em novembro de 2005, a Cláusula Segunda do contrato passou a vigorar com a seguinte redação:

*Constitui objeto do presente Contrato a prestação de serviços pela **CONTRATADA**, para veiculação de programete "GOIÁS HOJE", com duração de 05 (cinco) minutos, levado ao ar de segunda - feira a sábado, no formato de noticiário, em horários determinados, em sua rede de Emissoras de Rádio, com a finalidade de divulgar as ações do Governo do Estado de Goiás em diversas áreas, mantendo a população informada a respeito das políticas de gastos dos recursos públicos, bem como promover campanhas que visem esclarecer a respeito dos serviços públicos colocados à disposição do cidadão, por intermédio das seguintes emissoras afiliadas:*

*(...)*

A vista dos serviços acima contratados a empresa emitiu notas fiscais contra o referido órgão pelo valor global dos serviços, porém contabilizou como receita apenas a diferença entre o recebido da contratante e o pago às emissoras de radiodifusão.

Argumenta a Recorrente que funcionou como intermediária/agenciadora dos serviços de veiculação de propaganda do Estado de Goiás em que foi contratada (representante comercial), equiparando-se a empresa de propaganda e publicidade, e assim sua conduta estaria acobertada pelo disposto nos artigos 53 da Lei nº 7.450/85.

Na verdade, como argumento de defesa a Recorrente faz referência a ter funcionado como **representante comercial (intermediária)** e a se equiparar a **empresa de propaganda e publicidade**. A primeira referência se prestaria a justificar que a diferença entre o total recebido e o valor repassado às emissoras de sua rede representaria sua comissão e, portanto, apenas esse valor seria receita sua. A segunda referência (equiparação a empresa de publicidade e propaganda) se prestaria a justificar a exclusão dos valores repassados da base de cálculo, com base no art. 53 da Lei nº 7.450/85.

No negócio de **representação comercial**, ou agência, uma das partes obriga-se, contra retribuição, a promover habitualmente a realização por conta da outra, em determinada zona, de operações mercantis, agenciando pedidos para este.<sup>1</sup> A parte que se obriga a agenciar propostas ou pedidos em favor da outra tem o nome de representante comercial; aquela em favor de quem os negócios são agenciados é o representado<sup>2</sup>.

A situação de **intermediação** se equipara à de corretor, que aproxima as partes e procura a conciliação de seus interesses.

Não se apresenta a Recorrente como agente ou representante comercial, pois não agencia pedidos do órgão estatal para as emissoras de radiodifusão (não é a representante das emissoras frente à AGECOM), nem faz a mediação para aproximação das emissoras e a AGECOM. Assim, não há como caracterizar que receba “comissão” pelos serviços prestados.

Os serviços contratados pela Recorrente com a AGECOM foram de veiculação do “programete” GOIÁS HOJE, e não de agenciamento ou de intermediação. Sua receita é o valor dos serviços contratados (valor pelo qual emitiu as notas fiscais contra a contratante). O fato de ela prestar o serviço por intermédio de sua rede de emissoras implica custos representados pelos valores que paga às radio difusoras, mas de modo algum autoriza contabilizar a receita pelo valor líquido (receita menos custos dos serviços prestados pelas emissoras).

A não contabilização, como receita própria, dos valores repassados, seria indiferente fiscalmente, para fins dos tributos objeto deste processo, se a empresa os apurasse com base no lucro real. Nesse caso o erro de contabilização não acarretaria diferença no resultado tributável, pois, de qualquer forma, os valores repassados seriam deduzidos como custo.

Todavia, como a empresa faz a apuração pelo lucro presumido, o fato tem repercussão fiscal, reduzindo indevidamente a base de cálculo. É que nesse caso, a apuração do lucro é substituída pela aplicação de um percentual sobre as receitas, que, por presunção, absorve todas as despesas e custos. Assim, ao aplicar o percentual de presunção sobre uma receita já deduzida de custos, a empresa reduziu indevidamente a base de cálculo.

<sup>1</sup> Conforme Orlando Gomes, Contratos, Ed. Forense, 12ª edição, 1990, pág. 409

<sup>2</sup> Fran Martins, Contratos e Obrigações Comerciais, Ed. Forense, 13ª edição, 1995, pág. 269.

Discussão quanto a estar ou não equiparada à **empresa de propaganda e publicidade** não tem relevância para o presente processo, que trata de IRPJ e CSLL e, portanto, não é atingido pelo artigo 53 da Lei nº 7.450/85, que só se aplica ao imposto de renda retido na fonte, a ver:

*Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:*

*I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;*

*II - por serviços de propaganda e publicidade.*

*Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.*

Finalmente, não compete ao CARF analisar se a aplicação das leis em vigor resulta em exigência de caráter confiscatório, ferindo o disposto no art.150, inciso IV, da CF/88. Cabe-lhe analisar a legalidade do lançamento, sem questionar a constitucionalidade das leis em vigor, mormente quando não há manifestação a respeito do Supremo Tribunal Federal. Neste sentido, há, inclusive, deste E. Conselho sobre o tema, vejamos:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, ante o acima exposto, NEGOU provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.