



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.720685/2013-02
ACÓRDÃO	1102-001.825 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALTERNATIVA EDITORIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE DIREITOS SOBRE ESPAÇO PUBLICITÁRIO. COEFICIENTE DE 32%.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, as receitas auferidas com a cessão onerosa de direitos sobre espaço publicitário em revistas sujeitam-se ao coeficiente de presunção de 32%, por força do disposto no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea 'c', da Lei nº 9.249/95.

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO DE RECEITAS.

A ausência de comprovação da segregação das receitas auferidas com atividades distintas impede a aplicação de coeficientes de presunção diferenciados, nos termos do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249/95.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE DIREITOS.

A base de cálculo da CSLL, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido que exerçam as atividades de cessão de direitos de qualquer natureza, corresponde a 32% da receita bruta, por expressa disposição do artigo 20 da Lei nº 9.249/95, que remete às atividades listadas no inciso III do § 1º do art. 15 da mesma lei.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 15 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Transcrevo o relatório da DRJ, cujas informações são relevantes para a solução do caso:

Tratam os presentes autos de exigências de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica, R\$ 1.962,231,412, fls. 256, e da CSLL, R\$ 586.354,07, fls. 219, atinentes aos anos calendário de 2008 a 2011, acrescidas de penalidade de 75% e encargos moratórios, de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, fls. 123, 137, 151 e 165.

1.1.- De acordo com a auditoria, fundamentaram as exações, fls. 257:

1.1.1.- Conforme Consolidação de Instrumentos Sociais - procedida pela Alteração Contratual nº 11, as atividades da empresa são: "a) editoração de revistas, jornais, livros, boletins e outros periódicos; b) editoração e artes gráficas em geral; c) propaganda e administração publicitária, e outros serviços ligados aos seus ramos de atividade.

1.1.2.- O código da Atividade Econômica - CNAE-Fiscal da empresa - informado nas DIPJ's - 82.99-7/99 corresponde a "Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente".

1.1.3.- Na análise das Notas Fiscais Série F1 - de Prestação de Serviços -, constata-se que no corpo das mesmas consta a venda de espaço publicitário, inserido em revistas de sua edição, que caracteriza que a atividade da empresa é essencialmente de serviços e, portanto, sujeita ao percentual de 32% na determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da legislação em vigor

1.4.- Em consequência foram exigidos o IRPJ e a CSLL relativamente à prestação de serviços, 32%, diferentemente daquelas aplicadas e declaradas pela pessoa jurídica, 8%.

1.4.1.- Na apuração dos tributos devidos foram deduzidas as retenções na fonte e os valores pagos nos anos-calendário em referência, conforme demonstrativos de fls. 294/302.

2.- Ciente em 14/03/2013, fls. 304, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls. 307/325, protocolada em 10/04/2013, através da qual alega, em síntese:

2.1.- as atividades desenvolvidas pela IMPUGNANTE - quais sejam, a venda de revistas e a cessão onerosa de espaço publicitário -, não se subsumem ao conceito de serviço, pelo que, com supedâneo nas disposições contidas nos artigos 15 da Lei nº 9.249/20053 e 20 da Lei nº 9.249/19954, as receitas que delas decorrem não estão sujeitas aos coeficientes de lucro;

2.2.- a CESSÃO ONEROSA DE ESPAÇO PUBLICITÁRIO, por sua natureza, NÃO SE SUBSUME AO CONCEITO DE SERVIÇO, evidente que para a apuração do Imposto sobre a Renda - IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL NÃO SE PODE APLICAR O COEFICIENTE DE LUCRO DE 32% (TRINTA E DOIS POR CENTO);

2.3.- as revistas comercializadas pela IMPUGNANTE (Doe. 04 - exemplares por amostragem), por se tratarem de "espécie" do gênero periódico - impressos técnicos, ilustrativos ou informativos editados repetidamente e com intervalos certos de tempo -, estão sujeitas à imunidade constitucional inserta no artigo 150, VI, "d", da Carta Magna;

2.4.- a receita decorrente da VENDA DAS REVISTAS CONFECCIONADAS pela ora IMPUGNANTE está sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda - IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no entanto, como se trata de operação de COMÉRCIO DE MERCADORIAS, o lucro presumido será apurado mediante aplicação dos coeficientes de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente;

2.5.- a apuração do Imposto sobre a Renda -IR, TODAS AS DEMAIS ATIVIDADES - não arroladas no §1º do artigo 519 do Decreto nº 3.000/1996 - ESTÃO SUJEITAS AO COEFICIENTE DE LUCRO PRESUMIDO DE 8% (OITO POR CENTO);

2.5.1.- para que uma atividade empresarial possa ser classificada como "prestação de serviço" deve consistir em uma obrigação de fazer, e NÃO DE DAR, COMO OCORRE NA CESSÃO DE ESPAÇO PUBLICITÁRIO OU NA COMERCIALIZAÇÃO DE REVISTAS.

2.6.- quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, o Supremo Tribunal Federal, entendeu que por não se tratar de serviço, a locação de bens móveis não está sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Procedimento referendado pela Súmula Vinculante n. 31.

2.7.- Quanto a CSLL: à exceção da prestação de serviços em geral, intermediação de negócios, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber e compra de direitos creditórios (factoring) e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou de direitos, para a aferição da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL será aplicado coeficiente de 12% (doze por cento).

A DRJ julgou **improcedente** a impugnação, conforme a ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011.

LUCRO PRESUMIDO. EDITORAÇÃO DE TEXTOS E PROPAGANDA DE TERCEIROS EM REVISTA DE PROPRIEDADE DO CONTRATADO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Constitui prestação de serviços a editoração em revista do contratado de textos e propaganda de terceiros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011.

REFLEXIVIDADE MATERIAL. EFEITO.

Para tributos tomados por reflexividade material, à falência de elemento relevante, aplica-se a mesma decisão do feito que lhe deu origem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, alegando, em síntese, que suas atividades econômicas, notadamente a **venda de revistas** e a **cessão onerosa de espaço publicitário**, não se subsomem ao conceito de prestação de serviços, de modo que é ilegal a aplicação do coeficiente de presunção de 32%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

1. Dos Fatos

1.1. Da Autuação Fiscal

O presente contencioso origina-se de um lançamento de ofício para cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2008 a 2011. A autuação foi motivada pela constatação, em procedimento de revisão interna das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) da contribuinte, da aplicação de um coeficiente de presunção de 8% sobre a receita bruta para determinar o lucro presumido.

Conforme delineado no Termo de Encerramento do procedimento fiscal, a autoridade fazendária concluiu que a atividade principal da Recorrente era a prestação de serviços. Essa conclusão baseou-se na análise conjunta de seu objeto social, que inclui "propaganda e administração publicitária", do código CNAE-Fiscal informado nas DIPJs (82.99-7/99 – "Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas"), e das Notas Fiscais Série F1, que descrevem a "venda de espaço publicitário" em revistas editadas pela própria empresa. Com base nesses elementos, a fiscalização entendeu que a atividade se enquadrava como prestação de serviços, sujeita ao coeficiente de presunção de 32%, e não 8%, para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

1.2. Da Impugnação da Contribuinte

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese, os seguintes argumentos para sua defesa:

- **Natureza da Atividade:** A empresa alega que suas atividades consistem na venda de revistas e na "cessão onerosa de espaço publicitário", as quais, segundo seu entendimento, não se configuram como "prestação de serviços".
- **Coeficiente para Venda de Mercadorias:** Sustenta que as receitas provenientes da venda de revistas, por se tratar de uma atividade comercial, deveriam ser tributadas com a aplicação dos coeficientes de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.
- **Cessão de Espaço Publicitário não é Serviço:** A Recorrente defende que a cessão de espaço publicitário não constitui uma obrigação de fazer, mas sim de dar, e traça um paralelo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 116.121, que afastou a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis por não a considerar um serviço.
- **Inaplicabilidade do Coeficiente de 32%:** Conclui que, por suas atividades não se enquadrarem no conceito de serviços, a aplicação do coeficiente de 32% para a determinação do lucro presumido é ilegal, conforme o disposto nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

1.3. Da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ)

Ao analisar a impugnação, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão nº 14-87.195, julgou-a unanimemente "improcedente", mantendo integralmente o crédito tributário. A decisão de primeira instância fundamentou-se em uma análise robusta, concluindo que a atividade preponderante da contribuinte — publicidade e propaganda — é tipicamente caracterizada como prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32%. A julgadora foi além, ressaltando que, mesmo que a atividade fosse classificada como "locação ou cessão de bens/direitos", como pretendia a Recorrente, ela ainda estaria sujeita ao mesmo coeficiente de 32%, com base no que dispõe expressamente o artigo 15, § 1º, inciso III, alínea 'c', da Lei nº 9.249/95. Por fim, a decisão destacou uma falha probatória crucial por parte da Recorrente: a ausência de qualquer demonstração que segregasse as receitas oriundas da comercialização de revistas daquelas obtidas com as atividades de publicidade, o que seria indispensável para a aplicação de coeficientes distintos, conforme previsto no § 2º do mesmo artigo 15.

Diante desta decisão desfavorável, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, cujas razões e provas serão agora examinadas.

2. Das Alegações e das Provas Trazidas pelo Recorrente

2.1. Das Alegações e da Fundamentação Jurídica

A Recorrente reitera sua tese central de que suas receitas provêm da venda de revistas e da cessão onerosa de espaço publicitário, atividades que, em sua visão, não se enquadram no conceito de prestação de serviços. A linha argumentativa se apoia na distinção de que um serviço deve consistir em uma "obrigação de fazer", enquanto sua atividade se limita a uma "obrigação de dar", ou seja, a transferência de domínio sobre um espaço em suas publicações.

Para reforçar essa distinção, a Recorrente invoca a Lei nº 4.680/1965, que regulamenta a profissão de publicitário. Argumenta que sua atuação como "veículo de divulgação" é distinta daquela de uma agência de publicidade, que efetivamente concebe e cria as campanhas. Segundo a Recorrente, ela apenas comercializa o espaço, sem participar da elaboração da mensagem publicitária, o que descaracterizaria a prestação de serviço de publicidade e propaganda.

2.2. Das Provas

A Recorrente anexa aos autos do processo documentos como contratos e notas fiscais. Contudo, ao analisar o conjunto probatório, constata-se a persistência de uma falha crítica já apontada pela DRJ e que se mostra fatal para a pretensão recursal. A Recorrente **não demonstrou**, de forma clara e inequívoca, a segregação de suas receitas entre a comercialização de revistas e os

ganhos obtidos com as atividades de publicidade. Não foi juntada ao Recurso Voluntário nenhuma nova prova documental capaz de suprir essa deficiência.

Essa omissão impede processualmente a aplicação de coeficientes de presunção distintos para atividades diversificadas, uma faculdade prevista no artigo 15, § 2º, da Lei nº 9.249/95. A aplicação de percentuais diferentes exige, como pressuposto lógico e legal, a comprovação contábil da receita correspondente a cada atividade, ônus do qual a Recorrente não se desincumbiu. Diante dessa profunda carência probatória, o recurso deve ser rejeitado neste ponto, mantendo-se o raciocínio expendido na decisão da DRJ.

2.3. Da Cessão Onerosa de Direitos sobre Espaço Publicitário em Revistas

A questão jurídica central a ser dirimida é a correta classificação tributária, para fins do regime do lucro presumido, das receitas auferidas com a cessão onerosa de espaço publicitário.

Analisa-se, inicialmente, a natureza da atividade da Recorrente. Admite-se a distinção, no âmbito do direito civil, de que uma "cessão de direitos" não é semanticamente idêntica a uma "prestação de serviços". Também se concede que a atividade da Recorrente não se confunde com a de uma agência de publicidade que cria e desenvolve campanhas.

Ocorre que, para fins tributários, a legislação do IRPJ possui regras específicas e prevalecentes sobre as classificações do direito privado. Em matéria tributária, a qualificação jurídica de fatos e negócios rege-se pela legislação específica, a qual pode atribuir efeitos próprios a institutos de direito privado, conforme o princípio da especialidade da norma tributária. O argumento da Recorrente se torna inócuo ao se analisar o texto do artigo 15 da Lei nº 9.249/95. O referido dispositivo legal submete ao **mesmo coeficiente de presunção de 32%** tanto a "prestação de serviços em geral" (prevista no § 1º, inciso III, alínea 'a') quanto a "administração, locação ou **cessão de bens** imóveis, móveis e **direitos de qualquer natureza**" (prevista na alínea 'c' do mesmo inciso).

Portanto, a discussão sobre a natureza jurídica da atividade – se serviço ou cessão de direitos – é irrelevante para a definição do coeficiente aplicável. Em ambas as hipóteses, a legislação determina expressamente a aplicação do percentual de 32% para o cálculo do IRPJ e, por extensão, da CSLL.

A análise dos contratos e notas fiscais juntados aos autos confirma que o negócio principal da Recorrente é, de fato, a cessão de direitos sobre seu espaço publicitário, enquadrando-se perfeitamente na hipótese legal. Desse modo, tanto a falha probatória na segregação de receitas quanto a correta aplicação da legislação tributária conduz à conclusão inescapável de que o recurso não merece provimento.

3. Dispositivo

Diante do exposto, voto por **negar provimento ao recurso**, mantendo integralmente a exigência do crédito tributário constituído nos autos de infração e confirmado pela r. decisão da Delegacia Regional de Julgamento.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati