



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10980.721491/2011-54 |
| ACÓRDÃO | 1102-001.824 – 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: 2006, 2007

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:

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos aos anos-calendário 2006 e 2007, em que foi constituído o seguinte crédito tributário (com juros de mora calculados até 28/02/2011 e multa de ofício de 75% já inclusos):

(...)

Tal procedimento teve início com o Termo de Intimação nº 01 (fls. 4/5), do qual a Contribuinte foi cientificada por via postal em 17/02/2011, em decorrência de procedimento de revisão interna das DIPJs referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, em que foi constatada a utilização do percentual de 8% sobre a receita bruta.

Foram verificadas as seguintes infrações pela Fiscalização, de acordo com os Autos de Infração acostados às fls. 104/124: aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro e apuração incorreta da CSLL sobre o lucro presumido.

Os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação foram delineados no Termo de Encerramento (parte integrante dos autos de infração), sendo a seguir destacados os principais:

A empresa objeto dos nossos trabalhos – com tributação com base no Lucro Presumido – nos anos-calendário de 2006 e 2007 – DIPJ's anexas –, incidiu em Malha por aplicação incorreta do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita da atividade, para fins da determinação da base de cálculo do mencionado

lucro, quando o coeficiente previsto na legislação é de 32% (trinta e dois por cento).

Intimada em 11/02/2011, - Termo e AR-anexos -, apresentou esclarecimentos - anexos -, Consolidação de Instrumentos Sociais, Alteração contratual n°s 11 a 15, cópia de alguns Contratos (8) e cópia de algumas Notas Fiscais - tudo anexo ao presente. Desta forma, considerando que: - Conforme Consolidação de Instrumentos Sociais – procedida pela Alteração Contratual n°s 11 - anexos - as atividades da empresa são: "a) editoração de revistas, jornais, livros, boletins e outros periódicos; b) editoração e artes ligados aos seus ramos de atividades; - O código da Atividade Econômica – CNAE-Fiscal da empresa – informado nas DIPJ's anexas – 82.99-7/99 – corresponde a "Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente" - Que na análise das Notas Fiscais Série F1 — de Prestação de Serviços – anexas –, constata-se que no corpo das mesmas consta a venda de espaço publicitário, inserido em revistas de sua edição, fica caracterizado 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.

Assim, as diferenças a recolher do IRPJ e Adicional demonstradas em planilhas anexas por ano-calendário - 2006 e 2007, são agora submetidas à tributação, em Auto de Infração do qual este Termo é parte integrante e indestacável. (...)

II. Da Impugnação

Cientificada do lançamento por via postal em 25/03/2011, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 126, a Interessada apresentou, em 20/04/2011, a Impugnação de fls. 129/201, na qual alega, em síntese:

- Afirma tratar-se de uma editora de revistas, tendo por objeto a venda de revistas e periódicos para o setor moveleiro e a cessão onerosa de espaço publicitário. Defende que tais atividades não se subsumem ao conceito de serviço, pelo que, com base nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, as receitas por ela auferidas não estariam sujeitas aos coeficientes de lucro presumido de 32% para a apuração do IRPJ e da CSLL.
- Passa a abordar as atividades por ela desenvolvidas, conceituando "editoração" e aduzindo que, se contratada por terceiro, a renda decorrente do serviço de editoração está sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL mediante aplicação do coeficiente de 32%. No entanto, a editoração de impressos próprios não estaria sujeita à incidência destes tributos, em observância ao princípio da capacidade contributiva e por não haver manifestação de riqueza decorrente da "prestação de serviço de editoração".
- Alega que a veiculação de textos, propagandas e desenhos por meio de cessão onerosa de espaço publicitário, por não se tratar de prestação de serviço, a partir da edição da Lei Complementar (LC) nº 116/2003 não estaria sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. E que, se tal atividade não

se subsume ao conceito de serviço, para a apuração do IRPJ e da CSLL não se pode aplicar o coeficiente de 32% na determinação do lucro, pois tal percentual só incide sobre as receitas de prestação de serviços.

- Aduz que as revistas por ela comercializadas estão sujeitas à imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Contudo, a receita proveniente da venda de tais revistas está sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, mas, por tratar-se de comércio de mercadorias, o lucro presumido deve ser apurado com a aplicação dos coeficientes de 8% e 12%, respectivamente.

- Nas razões de direito, discorre sobre o princípio da capacidade contributiva, bem como sobre os princípios da generalidade, universalidade e da progressividade, como princípios informadores do Imposto de Renda. Discorre também sobre a hipótese de incidência e a base de cálculo do IRPJ, citando dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) e doutrina. Tece, ainda, considerações sobre o regime de tributação do lucro presumido.

- Afirma que, em regra, a base de cálculo presumida do IRPJ e adicional é determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica no período de apuração, nos termos dos arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000/99, excetuando-se as previstas no § 1º do art. 519; logo, todas as demais atividades - não arroladas no citado § 1º - estão sujeitas ao coeficiente de 8%.

- Defende que a 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. Cita conceituação doutrinária sobre o tema e que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, o Supremo Tribunal Federal (STF) exarou entendimento no sentido de que, por não se tratar de serviço, a locação de bens móveis não estaria sujeita à incidência do ISS. Entende, ainda, que o vocábulo "locação" significa "cessão onerosa e temporária de determinado bem" e que, assim como a locação, a cessão onerosa apenas refletiria o "uso" de determinada "coisa", não havendo a execução de um trabalho intelectual ou uma obra material para o tomador.

- Assim, aduz que à renda por ela auferida - decorrente da venda de revistas e cessão de espaço publicitário (que, reitera, não se enquadrariam como serviços) - deve ser aplicado o coeficiente de presunção do lucro de 8%, e não 32%, percentual aplicado pela autoridade que lavrou os autos de infração, conforme art. 15 da Lei nº 9.249/95.

- Pelas mesmas razões expostas em relação ao IRPJ (suposto enquadramento de suas atividades como prestação de serviços), alega também que a base de cálculo da CSLL deve ser aferida de acordo com a aplicação do coeficiente de 12%, nos termos do art. 20 da Lei 9.249/95; motivo por que pleiteia o afastamento da utilização do percentual de 32% e, em consequência, a anulação dos autos de infração.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO. ATIVIDADE DE PUBLICIDADE.

O percentual aplicável na apuração do lucro presumido será de 32%, na hipótese de receitas auferidas com publicidade e propaganda, que configuram prestação de serviços.

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 2006 e 2007. 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 prevalentes 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