

Inspere Instituto de Ensino e Pesquisa

LLM – Direito Tributário

Raimundo Renato Barbosa

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DAS
AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA E AS
QUESTÕES PERTINENTES AO DIREITO DE
COMPENSAÇÃO**

São Paulo

2012

Inspere Instituto de Ensino e Pesquisa

LLM – Direito Tributário

Raimundo Renato Barbosa

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DAS
AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA E AS
QUESTÕES PERTINENTES AO DIREITO DE
COMPENSAÇÃO**

São Paulo

2012

Raimundo Renato Barbosa

**O imposto sobre a renda retido na fonte das agências de
publicidade e propaganda e as questões pertinentes ao
direito de compensação**

Monografia apresentada ao LLM – Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Pós-Graduação Lato Sensu.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. João Miguel da Silva

São Paulo

2012

Barbosa, Raimundo Renato

O imposto sobre a renda retido na fonte das agências de publicidade e propaganda e as questões pertinentes ao direito de compensação / Raimundo Renato Barbosa; orientador: Prof. João Miguel da Silva. – São Paulo: Insper, 2012.

101 p.

Monografia (LLM – Legal Law Master). Programa de pós-graduação em Direito. Área de concentração: Direito Tributário – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Imposto sobre a renda 2. Agências de publicidade e propaganda. 3. Direito de compensação.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Raimundo Renato Barbosa

O imposto sobre a renda retido na fonte das agências de publicidade e propaganda e as questões pertinentes ao direito de compensação.

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial do título de pós-graduado em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovado em: / / .

Banca examinadora

Prof. João Miguel da Silva

Instituição: Miguel Silva & Yamashita Advogados

Assinatura: _____

Prof.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof.

Instituição:

Assinatura: _____

Dedico este trabalho a minha querida mãe Dona Maria, por ter me ensinado o caminho do bem e por ter sempre acreditado em mim.

Agradeço a minha querida Kelly Rocha, aos meus irmãos Rosa e Ricardo e aos meus amigos da WMcCann, pelo incentivo e compreensão. Agradeço também ao professor João Miguel da Silva, pela orientação e por todo o apoio que tornou possível a realização deste trabalho.

Resumo

BARBOSA, Raimundo Renato. O Imposto sobre a renda retido na fonte das agências de propaganda e publicidade e as questões pertinentes ao direito de compensação. São Paulo, 2012. 101p. LLM Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

O propósito do presente trabalho é analisar os impactos desfavoráveis às agências de publicidade e propaganda por conta da atual sistemática de retenção na fonte e compensação do imposto sobre a renda incidente sobre o montante dos rendimentos pagos por serviços de publicidade e propaganda prestados. Trata-se de assunto de grande relevância, haja vista que cerca de 90% (noventa por cento) das declarações de compensação de tributos federais com créditos oriundos inclusive do imposto sobre a renda retido não são homologados ou são apenas homologados parcialmente pela Receita Federal do Brasil. Assim, é importante a busca do que compreende os conceitos de “serviços de publicidade e propaganda” e de “autorretenção do imposto” para que se possa demonstrar o direito de compensação das agências, ainda que haja incorreções ou omissões nas declarações acessórias das fontes pagadoras.

Palavras-chave: 1. Imposto sobre a renda. 2. Agências de publicidade e propaganda. 3. Direito de compensação.

Abstract

BARBOSA, Raimundo Renato. The income tax withholding of advertising agencies and issues related to rights to compensate it. Sao Paulo, 2012. 101p. LLM Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

The purpose of this assignment is to analyze unfavorable impacts on advertising agencies related to the current system of withholding income tax and its return. This subject is so relevant because 90% (ninety percent) of agencies' Per/Dcomp Statements (federal taxes debts / credits) is not accepted or is partial accepted for federal government authorities. As a result of this, it is important to understand the concepts of "advertising services" and "self-withholding" in order to demonstrate the rights of the agencies to compensate federal taxes, even containing mistakes or omissions in accessory obligations made by customers.

Keywords: 1. Income tax withholding. 2. Advertising agencies. 3. Rights to compensate.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA NA LEI Nº 4.680, de 1965 E NO DECRETO Nº 57.690, de 1966.....	13
1.1. Breves considerações e conceitos	13
1.1.1. Propaganda, publicidade e “marketing”	13
1.1.2. Publicitário	16
1.1.3. Agências de publicidade e propaganda.....	18
1.1.4. Veículos de divulgação.....	19
1.1.5. Cliente ou anunciante	20
1.1.6. Atividades artísticas	21
1.1.7. Atividades técnicas.....	21
1.2. Outras normas relacionadas à atividade propagandista.....	21
2. DESENHO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	24
2.1. O Sistema Tributário Nacional.....	24
2.2. Limitações constitucionais à instituição de impostos sobre a renda	28
2.3. Conceito constitucionalmente pressuposto de renda e proventos de qualquer natureza	31
2.4. Possibilidade de escolha de outros verbos que devem anteceder “rendas e proventos de qualquer natureza”.....	33
2.5. Princípios constitucionais específicos do imposto sobre a renda.....	33
2.5.1. Generalidade, universalidade e progressividade	35
2.5.2. Capacidade contributiva.....	37
3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).....	40
3.1. Hipótese de incidência.....	41
3.2. Base de cálculo.....	45
3.3. Sujeição passiva e responsabilidade tributária.....	46
3.3.1. Solidariedade	48
3.3.2. Sucessão	49
3.3.3. Responsabilidade de terceiros.....	50

3.3.4. Substituição	50
3.4. Os sujeitos passivos do imposto sobre a renda na fonte no Código Tributário Nacional	51
4. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE NA ATIVIDADE PROPAGANDISTA E PUBLICITÁRIA	53
4.1. A denominada “autorretenção”	53
4.2. Evolução histórica.....	54
4.3. O fato gerador	56
4.4. Sujeito passivo da obrigação principal	57
4.5. Base de cálculo e alíquota	57
4.6. Obrigações acessórias	62
4.7. Natureza de antecipação do imposto sobre a renda na fonte.....	63
5. O DIREITO DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DAS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA	67
5.1. Evolução histórica da compensação	67
5.2. Efeitos da declaração de compensação	72
5.3. Princípios administrativos ligados ao dever jurídico de devolver.....	75
5.3.1. Legalidade	76
5.3.2. Moralidade.....	77
5.3.3. Eficiência.....	78
5.4. A verdade real.....	79
5.5. A não-homologação da declaração e defesa administrativa	87
5.6. Compensação em sede cautelar e antecipatória	88
5.7. Declaração de compensação considerada não declarada	90
5.8. Prescrição e decadência	94
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	99
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	113

INTRODUÇÃO

O regime de tributação na fonte é complexo e extenso. Será estudado no presente trabalho especificamente o imposto sobre a renda retido na fonte sobre importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de propaganda e propaganda, tendo-se como foco o direito de compensação do imposto por parte da agência.

Demonstrar-se-á minuciosamente que o sistema vigente de retenção na fonte pelo qual estão sujeitos as agências, clientes-anunciantes e fornecedores (estes últimos em casos específicos que serão tratados neste trabalho), incorre em prejuízo para as empresas de publicidade, ante a não-homologação ou homologação parcial de aproximadamente de 90% (noventa por cento) de suas declarações de compensação apresentadas durante o ano.

Pretende-se demonstrar a sistemática de retenção na fonte na intermediação propagandista e publicitária, denominada “autorretenção da agência”, e de compensação do imposto em tela, apresentando-se o conjunto de normas relacionadas.

Assim, permitir-se-á a identificação do fato que enseja a incidência tributária, bem como o sujeito passivo e o montante do tributo devido.

As ideias serão expostas sistematicamente, partindo-se de breves considerações sobre o que se entende por serviços de propaganda e publicidade, onde serão demonstradas definições de alguns conceitos de termos relacionados, todos extraídos da Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965 (DOU 21.06.65) e do Decreto nº 57.690, de 1º de fevereiro de 1966 (DOU 10.02.66), que regulamentam a atividade.

Logo após, adentrar-se-á no aspecto constitucional do imposto sobre a renda, estudando-se o Sistema Tributário Nacional, os princípios constitucionais aplicáveis, as limitações constitucionais à instituição do tributo, o conceito constitucionalmente pressuposto de renda, dentre outros.

Mais adiante, estudar-se-á o tributo no Código Tributário Nacional, discorrendo-se sobre todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, para só então o imposto objeto deste estudo ser tratado tal como disposto na normatização infraconstitucional.

Serão abordados temas como o alcance da incidência na fonte, questões práticas e legais atinentes ao direito de compensação da agência, e serão apresentados em detalhe todos os problemas.

Ao final, serão apresentadas sugestões para resolução dos problemas levantados, quando serão respondidas questões, tais como:

A agência deve suportar o ônus por não ter sua declaração de compensação homologada ou por tê-la homologada apenas parcialmente, caso um cliente-anunciante, seja por erro ou omissão, deixa de informar o montante do valor pago e do imposto retido em obrigações acessórias?

É legal a homologação de uma declaração de compensação ainda que não haja compatibilidade entre esta e outras declarações?

Busca-se com este trabalho, um melhor entendimento da complexa sistemática da incidência na fonte e compensação do imposto sobre a renda na atividade publicitária e propagandista.

1. SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA NA LEI Nº 4.680, de 1965 E NO DECRETO Nº 57.690, de 1966

1.1. Breves considerações e conceitos

Serão explicitadas a seguir algumas considerações sobre serviços de publicidade e propaganda, e também definições de alguns conceitos que serão utilizados ao longo deste trabalho, tais como: (i) propaganda; (ii) agenciadores de propaganda; (iii) veículos de divulgação; (iv) publicitário; (v) anunciante; (vi) serviços artísticos; e (vii) serviços técnicos.

Frisa-se que todos os conceitos foram extraídos da Lei nº 4.680, de 1965 e do Decreto nº 57.690, de 1966, que regulamentam a atividade publicitária e propagandista.

1.1.1. Propaganda, publicidade e “marketing”

A propaganda moderna aplicada ao mundo dos negócios nasceu a partir da conquista do jornal, um importante canal de difusão.

Antes do avanço da tecnologia, as fábricas produziam apenas aquilo que o consumidor basicamente necessitava e era capaz de adquirir.

Com o advento da produção em massa desencadeado pelo desenvolvimento das técnicas que desde a Revolução Industrial vinham modificando completamente o panorama da sociedade capitalista, viram-se os industriais forçados a encontrar meios mais eficazes de escoar o excesso de produção de máquinas cada vez mais aperfeiçoadas e velozes. Desta feita, o meio mais eficaz encontrado foi a propaganda.

Ao discorrer sobre o tema, Armando Sant’Anna nos ensina que a propaganda:

“(...) foi traduzida pelo Papa Clemente VII, em 1957, quando fundou a Congregação da Propaganda, com o fito de propagar a fé católica pelo mundo. Deriva do latim *propagare*, que significa reproduzir por meio de mergulhia, ou seja, enterrar o rebento de uma planta no solo. *Propagare*, por sua vez, deriva de *pangere*, que quer dizer enterrar, mergulhar, plantar. Seria então a propagação de doutrinas religiosas ou princípios de algum partido”¹.

A propaganda se transformou num fator econômico e social bastante relevante, deixando de ser um simples instrumento de viabilização de venda.

Segundo dados do Projeto Inter-Meios, coordenado pelo grupo Meio & Mensagem, o mercado publicitário brasileiro movimentou no ano de 2010 cerca de R\$ 35,9 bilhões (trinta e cinco bilhões e novecentos milhões de reais)².

Só a propaganda, com suas técnicas apuradas de convencimento, poderia induzir grandes massas consumidoras a aceitar novos produtos saídos das fábricas, mesmo que não correspondesse à satisfação de suas necessidades básicas.

É importante ressaltar que propaganda e publicidade são termos distintos, embora muito utilizados como sinônimos no Brasil.

Em termos gerais, propaganda é gênero da qual publicidade é espécie.

A principal diferença é que publicidade se refere exclusivamente à propaganda de cunho comercial, ao passo que propaganda pode se referir a qualquer tipo de comunicação tendenciosa, como as campanhas eleitorais.

Por este motivo, dizemos “propaganda eleitoral gratuita” e não “publicidade eleitoral gratuita”.

¹ SANT’ANNA, Armando. Propaganda – Teoria e Prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009, p. 59.

² AASP Notícias. Os Limites da publicidade segundo o STJ. Disponível em: http://www.aasp.org.br/aasp/noticias/visualizar_noticia.asp?ID=34231#. Acesso em: 07 nov.2011.

Como sugere o nome, propaganda significa ato de propagar, seja algo abstrato como uma ideia, seja algo concreto como um produto.

Já publicidade é tornar público, o que só é possível por meio da propaganda.

No presente trabalho não se preocupará com a distinção dos termos, ora utilizar-se-á publicidade, ora propaganda, empregando-as como sinônimas.

Observa-se, ainda que propaganda também se distingue de “marketing”.

O moderno conceito de “marketing” envolve todas as atividades comerciais relacionadas a movimentação de mercadorias e serviços, desde sua produção física até o seu consumo final.

Marketing, segundo o comitê da “American Marketing Association”, é “a execução das atividades de negócios que encaminham o fluxo de mercadorias e serviços do produtor aos consumidores finais, industriais e comerciais”.

Segundo leciona Armando Sant’anna:

*“Marketing implica em conhecer o que o consumidor necessita ou deseja; implica estudar a produção dessa necessidade, produzi-la, distribuí-la ao consumidor, ensinando-lhe, ao mesmo tempo, como consumir esse produto. Marketing não compreende a produção nos seus aspectos técnicos, isto é merchandising, mas a inclui no seu aspecto comercial, ou seja, na orientação que lhe dá no sentido de produzir artigos vendáveis, desejados pelos consumidores, úteis e de custo acessível ao maior número deles”.*³

Atualmente a definição do conceito de propaganda está no art. 2º do Decreto nº 57.690, de 1966, que regulamenta a Lei nº 4.680, de 1965, “verbis”:

³ SANT’ANNA. Armando. Propaganda – Teoria e Prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009, p. 22.

“Art. 2º Considera-se propaganda qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias, produtos ou serviços, por parte de um anunciante identificado”.

Passa-se, doravante, a abordar o que se entende por “publicitário”:

1.1.2. Publicitário

A profissão de publicitário foi criada pela Lei nº 4.680, de 1965, cujo regulamento foi aprovado pelo Decreto nº 57.690, de 1966, alterado pelo Decreto nº 2.262, de 26 de junho de 1977 (DOU 27.06.97) e 4.563, de 31 de dezembro de 2002 (DOU 01.01.03).

Preconiza o art. 1º do Decreto nº 57.690, de 1966:

“Art. 1º. A profissão de Publicitário, criada pela Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965, e organizada na forma do presente Regulamento, compreende as atividades daqueles que, em caráter regular e permanente, exercem funções artísticas e técnicas através das quais se estuda, concebe-se, executa-se e distribui-se propaganda”.

Considera-se publicitário o profissional contratado para comunicar a imagem de seus clientes por meio de estratégias elaboradas de forma técnica e mediante o aproveitamento de experiências adquiridas pela realização de pesquisas intensas relacionadas ao serviço.

Referido profissional deve atuar dentro dos limites propostos pelo contratante, o que inclui verba disponível e objetivos desejados.

Ao profissional de publicidade cabem duas linhas de raciocínio: a técnica e a cultura, que juntas atingem os objetivos delimitados.

Os auxiliares que nas agências e noutras organizações congêneres não colaborarem diretamente com o planejamento, execução, produção e distribuição da propaganda terão a designação profissional correspondente às suas funções

específicas, e assim, conservarão os privilégios que a lei lhes concede em suas respectivas categorias profissionais.

Como exemplo, podemos citar o advogado, o contador, o engenheiro, etc., que trabalham em agência, mas não lidam diretamente com a atividade fim da empresa.

São publicitários, portanto, aqueles que em caráter regular e permanente exercem funções de natureza técnica da especialidade nas agências de propaganda e publicidade, nos veículos de divulgação ou em quaisquer empresas nas quais se produz propaganda.

Diferem-se, ademais, dos agenciadores de propaganda que são aqueles profissionais que, vinculados aos veículos de divulgação, a estes encaminham propaganda por conta de terceiros.

Tais profissionais têm sua remuneração constituída por comissões, ao passo que o publicitário tem remuneração baseada nas normas comuns de trabalho, sendo obrigatório seu registro no Serviço de Identificação Profissional do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), assegurando-lhes todos os benefícios de caráter social e previdenciário outorgados pelas leis trabalhistas.

Não é permitida a concessão de qualquer comissão ou desconto sobre propaganda encaminhada diretamente aos veículos de divulgação, seja por pessoa física, seja por pessoa jurídica, que não se enquadre na classificação de agenciador de propaganda ou agência de propaganda.

Igualmente, os veículos de divulgação não podem descontar da remuneração dos agenciadores de propaganda, no todo ou em parte, os débitos não saldados por clientes-anunciantes, desde que sua propaganda tenha sido formal e previamente aceita pela direção do veículo de divulgação.

Por fim, vale dizer que a fiscalização do cumprimento das disposições da legislação que regulamenta o exercício da atividade do publicitário é exercida

atualmente pela Superintendência das Relações do Trabalho e Emprego (SRTE), antiga DRT (delegacia Regional do Trabalho) e pelas entidades sindicais.

1.1.3. Agências de publicidade e propaganda

O art. 6º da Lei nº 4.680, de 1965, define agência de propaganda como sendo:

“(...) a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que através de profissionais a seu serviço, 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 mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito da organização ou instituições a que servem”.

As agências de publicidade e propaganda são as responsáveis pelos modernos métodos de propaganda que atingiram sua mais alta expressão nos organismos especializados nesse setor.

As primeiras empresas de que se tem notícia apareceram no século passado na Inglaterra, França, Alemanha e Estados Unidos. No Brasil, a primeira agência fundada foi a Eclética Publicidade, em 1914⁴.

Os serviços de publicidade e propaganda surgiram como um desdobramento dos serviços de corretor de anúncios.

Em princípio, as agências compravam espaço por atacado nos jornais e os revendia aos anunciantes. Mais tarde, porém, se conscientizaram de que era preciso colaborar de forma mais eficiente, tornando os anúncios mais eficazes.

⁴ COMUNICAÇÃO CAFÉ. Disponível em: <http://comunicacaocafe.blogspot.com/2008/10/em-1914-foi-fundada-primeira-agencia-de.html>. Acesso em: 07 nov.2011.

Desta forma, os animados clientes que viam seus resultados melhorarem sobremaneira, aumentavam a verba destinada a propaganda, servindo de exemplo a empresas que não anunciavam.

Armando Sant'Anna define agência de forma direta e simplificada, traduzindo melhor o que de fato faz:

“(...) uma empresa independente sem filiação legal ou econômica com o anunciante, que se dedica ao planejamento, execução e distribuição da publicidade de qualquer firma que precise de tais serviços”⁵.

Passamos a discorrer acerca do que se entende por “veículos de divulgação”.

1.1.4. Veículos de divulgação

O conceito de veículos de divulgação está definido no art. 10 do Decreto nº 57.690, de 1966, “ipsis litteris”:

“Art. 10. Veículos de divulgação, para os efeitos deste Regulamento, são qualquer meio de divulgação visual auditiva ou áudio-visual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecido pelas entidades sindicais ou associações civis representativas de classe, legalmente registradas”.

Em outras palavras, veículo de divulgação (ou de comunicação) é todo meio, forma ou recurso capaz de levar ao conhecimento do consumidor uma mensagem publicitária.

Os veículos de divulgação se classificam em revistas, jornais, outdoor (cartazes, painéis), rádio, televisão, publicidade direta e mídia suplementar, que engloba todo o restante.

⁵ SANT'ANNA. Armando. Propaganda – Teoria e Prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009, p. 300.

A escolha dos veículos cabe ao planejamento de mídia da agência, dependendo da disponibilidade da verba do cliente-anunciante, do produto que se quer vender e do público-alvo.

No próximo capítulo, discorrer-se-á sobre o conceito de cliente ou anunciante, frisando-se, desde já, que para afastar eventual interpretação errônea do que será exposto, os termos serão utilizados como sinônimos no presente trabalho.

1.1.5. Cliente ou anunciante

A definição do conceito de cliente ou anunciante está no art. 8º do Decreto nº 57.690, de 1966, que assim dispõe:

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

Numa leitura apressada do dispositivo, poder-se-ia confundir cliente-anunciante com consumidor.

Todavia, é imperioso que se faça uma interpretação sistemática do conceito definido no artigo em tela com os vários princípios estabelecidos pela tradição e experiência, bem como o que preconizam os artigos da Lei nº 4.680, de 1965 e outras normas, tais como as descritas no capítulo 1.2 abaixo (outras normas).

Destarte, deve-se atentar ao fato de que as agências de propaganda prestam serviços profissionais de acordo com a necessidade de cada cliente-anunciante, havendo certa flexibilidade e variação nos contratos de trabalho entre eles.

1.1.6. Atividades artísticas

Consideram-se atividades artísticas as que se relacionam diretamente com trabalhos gráficos, plásticos e outros.

Também são assim consideradas as atividades de expressão estética, destinadas a exaltar e difundir pela imagem, pela palavra ou pelo som, as qualidades e conveniências de uso ou de consumo das mercadorias, dos produtos e dos serviços a que visa a propaganda.

1.1.7. Atividades técnicas

Finalmente, são consideradas atividades técnicas as que promovam a combinação harmoniosa dos conhecimentos científicos com os artísticos, visando dar à mensagem publicitária o máximo de rendimento e impacto.

Passa-se a mencionar outras normas relacionadas à atividade propagandista e publicitária, sem, contudo, se aprofundar no tema, por não ser o escopo do presente trabalho.

1.2. Outras normas relacionadas à atividade propagandista

Como sinalizado acima, além da referida Lei nº 4.680, de 1965 e seu Regulamento, o Decreto nº 57.690, de 1966, há diversas outras normas que regulamentam a atividade publicitária.

Destacam-se o Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária; as Normas-Padrão para Prestação de Serviços Pelas Agências; o Código de Ética dos Profissionais de Propaganda; a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (DOU 12.09.90), conhecido como Código de Defesa do Consumidor (CDC); a Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973 (DOU 18.12.73), conhecida como lei de direitos autorais, além de outras normas que tratam especificamente da promoção de vendas.

O Conselho de Autorregulamentação Publicitária (Conar) autorregulamenta o setor desde 1978, mas é a Constituição Federal o marco legal das atuais limitações impostas à publicidade de produtos que possam por em risco a saúde dos consumidores.

Segundo dados do Projeto Inter-Meios, do Jornal Meio & Mensagem, o Conar instaurou 376 processos contra anúncios que em 2010 feriram o Código da entidade, sendo que 221 foram penalizados de alguma forma, como a suspensão do anúncio⁶.

Dois anos após a promulgação da Carta Magna, entrou em vigor o Código de Defesa do Consumidor que coíbe abusos na publicidade de forma geral, para proteger não só a saúde, mas o bolso dos consumidores, e assegurar que eles tenham amplo conhecimento sobre os produtos e serviços que estão adquirindo.

O art. 6º do dispositivo legal citado estabelece os direitos básicos do consumidor, garantindo no inciso III o direito a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com a correta especificação de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem.

O inciso IV assegura a proteção contra a publicidade enganosa ou abusiva, métodos comerciais coercitivos ou desleais, bem como contra práticas e cláusulas abusivas ou impostas no fornecimento de produtos e serviços.

A Seção II do CDC trata especificamente da publicidade. O art. 37 proíbe expressamente a publicidade enganosa ou abusiva, direito básico do consumidor.

Desta forma, enganosa é qualquer modalidade de informação de caráter publicitário que seja falsa, ainda que parcialmente, ou omissa a ponto de induzir o consumidor em erro sobre o produto ou serviço.

⁶ AASP Notícias. Os Limites da publicidade segundo o STJ. Disponível em: http://www.aasp.org.br/aasp/noticias/visualizar_noticia.asp?ID=34231#. Acesso em: 07 nov.2011.

Abusiva é a publicidade discriminatória que incite a violência, explore o medo ou se aproveite da deficiência de julgamento do consumidor.

Finalmente, vale dizer que o art. 38 do Código consumerista determina que cabe ao anunciante o ônus de provar a veracidade e correção das informações publicitárias.

Feito este intróito com breves considerações sobre termos técnicos que serão utilizados ao longo deste trabalho, passa-se a tratar do desenho constitucional do imposto sobre a renda.

Posteriormente, o estudo da incidência na fonte do tributo na atividade propagandista e publicitária será avançado, focando-se o direito de compensação por parte da agência, matéria esta que será explanada em capítulo próprio.

2. DESENHO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

2.1. O Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional está disciplinado no Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, que trata da Tributação e do Orçamento.

Os princípios e normas específicas estão dispostos nos arts. 145 a 156 e nos arts. 195, 212, §5º, 239, §§1º e 4º e 240.

Os arts. 157 a 162 disciplinam a repartição das receitas tributárias.

Além de dispor sobre as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais), a Constituição Federal estabelece as competências dos entes públicos para instituir os referidos tributos.

Ressalta-se que cada espécie tributária possui um regime jurídico próprio.

Assim, algumas espécies são definidas quanto à sua estrutura, como os impostos e taxas e outras quanto à sua função, como as contribuições.

A Constituição Federal esculpe ainda princípios gerais atinentes a todos os tributos e princípios específicos para a criação e aplicação das normas de Direito Tributário.

Sobre princípios, esclarecedora é a lição de José Eduardo Soares de Melo:

“A Constituição contém conceitos e diretrizes básicas que devem ser rigorosamente obedecidas por todos os seus destinatários, e perseguidas até suas últimas consequências, sendo inadmissível ao intérprete e aplicador do Direito tomar como ponto de partida norma infraconstitucional (a lei, ou o regulamento), uma vez que esta deve sempre estar

fundamentada em norma de escalão superior (como se categoriza a Constituição).

Assim, as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos movidos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhe parecer mais conveniente e oportuno, uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal⁷.

Dentre os princípios, destaca-se o princípio da legalidade da tributação, sem o qual não se faz prevalecer os valores de certeza e segurança jurídica, esculpido no art. 150, I da Constituição.

Este princípio garante a proibição de que um tributo seja instituído sem autorização do povo por meio de seus representantes.

O princípio da igualdade ou isonomia, por sua vez, garante se deve dispensar tratamento idêntico a todos os contribuintes que estejam numa mesma situação, atribuindo-lhes as mesmas vantagens e os mesmos ônus.

Com efeito, preconiza o art. 150, II da Constituição, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“II – instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Sobre o tema, nos ensina Leandro Paulsen:

“Isonomia. A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, não evidencia qualquer vício. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à

⁷ SOARES DE MELO. José Eduardo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 10.

imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta”⁸.

Passa-se a abordar o princípio da irretroatividade em matéria tributária prevista no art. 150, III, “a” da Constituição Federal.

De forma geral, a Carta Magna prevê em seu art. 5º, XXXVI, a irretroatividade relativa da lei, determinando que esta não pode atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A irretroatividade tributária concretiza o princípio da segurança jurídica ao limitar o poder de tributação e a garantir o contribuinte contra o arbítrio do Estado, além de assegurar o conhecimento prévio da carga tributária a que estará sujeito.

A lei tributária só pode atingir fatos futuros, exceto quando for considerada como norma de natureza interpretativa e nas situações de retroatividade benigna, tal como disposto no art. 106, I e II do Código Tributário Nacional.

O art. 150, III, “b” e “c” da Constituição, tem como objetivo a garantia de que o contribuinte não seja surpreendido com um novo ônus tributário sem que tenha se preparado para tanto.

Trata-se do princípio da anterioridade de exercício (alínea “b”) e da anterioridade nonagesimal (alínea “c”). Estão, portanto, diretamente relacionados à instituição ou majoração de tributos.

⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 185.

O princípio da anterioridade não deve ser confundido com o princípio da anualidade. Este último prevê a necessidade da lei tributária ser anterior também à lei orçamentária.

O art. 195, §6º da Constituição trata da denominada “anterioridade especial” relativa às contribuições para a seguridade social.

O art. 150, IV da Carta Magna esculpe o princípio da vedação de confisco ou do não-confisco, que deriva do princípio da capacidade contributiva.

Assim, é considerado confiscatório o tributo que não leva em consideração a capacidade contributiva do contribuinte e acaba por esgotando a riqueza tributável das pessoas.

Está fundamentalmente relacionado à alíquota, base de cálculo e até mesmo à especificidade do negócio desenvolvido pelo contribuinte.

Leandro Paulsen define o conceito de confisco nestes termos:

“Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório”⁹.

De forma geral, estes são os princípios que representam verdadeira limitação ao poder de tributar relativamente a todos os tributos.

Passa-se, doravante, a serem tratadas as limitações constitucionais atinentes especificamente ao imposto sobre a renda, para ao final chegar a

⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 208.

conclusão de que para a modalidade de retenção na fonte na atividade propagandista e publicitária foi observado o princípio da capacidade econômica do beneficiário dos rendimentos, qual seja, a agência de propaganda.

Trata-se do princípio da capacidade contributiva que será discorrido no capítulo pertinente às limitações constitucionais e, como dito, está diretamente relacionado à sistemática do imposto em tela retido na fonte na atividade propagandista e publicitária.

Mais adiante, demonstrar-se-á que tal princípio fora desvirtuado, culminando a atual sistemática de retenção e compensação em prejuízo para as agências, ante a não-homologação ou homologação apenas parcial de aproximadamente 90% (noventa por cento) de suas declarações de compensação oriundas de crédito decorrente inclusive do imposto sob estudo.

2.2. Limitações constitucionais à instituição de impostos sobre a renda

A Constituição Federal atribui e delimita competências tributárias às pessoas políticas para a instituição de tributos.

Desta forma, o artigo 153 indica os tributos cuja instituição compete à União, dispondo no inciso III sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Roque Antônio Carrazza define competência tributária com maestria, nestes termos:

“(...) competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária e dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”¹⁰.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 567.

Hugo de Brito Machado assim justifica a competência federal para a instituição do imposto sob comentário:

“Justifica-se que seja esse imposto de competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o intérprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no §7º do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. Por outro lado, graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto de competência dos Estados ou Municípios”¹¹.

A atribuição de competência, contudo, representa não só uma autorização, mas também uma limitação.

Em sendo assim, a Constituição Federal estabeleceu limites ao exercício da competência atribuída, limites estes que a União deve respeitar ao exercer a sua competência tributária.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira:

“Um primeiro princípio, que se confunde com a própria competência constitucional advinda do art. 153, inciso III, da Constituição Federal, consiste em que o imposto em questão incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, vale dizer, só pode ser cobrado quando houver renda e proventos de qualquer natureza”¹².

Leandro Paulsen, em comentário ao Título VI da Constituição Federal que dispõe sobre a Tributação e do Orçamento, leciona:

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 317.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 201.

“A tributação como instrumento da sociedade no Estado de Direito Democrático. A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações do governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e da clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. A tributação é válida quando exercida na forma e na medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo”¹³.

No tocante ao imposto sob estudo, a competência da União também está limitada pelas normas e princípios direcionados pela Constituição à instituição de todos os tributos.

Assim, ao legislador ordinário é permitida a escolha dos demais critérios necessários à instituição da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, respeitadas as limitações impostas pela Constituição Federal a todos os tributos e as limitações específicas ao imposto sobre a renda.

Dito isto, passa-se a discorrer acerca do que se entende por renda e proventos de qualquer natureza, adotando-se a palavra “renda” como gênero da qual “proventos de qualquer natureza é espécie”, como entende José Artur Lima Gonçalves.

Mais adiante, discorrer-se-á minuciosamente sobre as limitações específicas à instituição do imposto.

¹³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 9.

2.3. Conceito constitucionalmente pressuposto de renda e proventos de qualquer natureza

Discute-se a definição do conceito de renda e sua fixação na Constituição, que não é expressa.

Parte da Doutrina entende que a fixação do conceito de renda é pressuposta pela Constituição.

José Artur Lima Gonçalves é um dos defensores da tese da pressuposição e assim coloca:

“(...) o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se em deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição”¹⁴.

Após identificar e apartar alguns conceitos próximos (“faturamento”, “capital” e “lucro”), o ilustre doutrinador os distingue de renda e demonstra parâmetros mínimos que, segundo ele:

“(...) muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda”, para só então traduzir o conteúdo como sendo: (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”¹⁵.

Este autor e tantos outros se alinham à corrente liderada por Geraldo Ataliba que entende que a Constituição é exaustiva, encerrando-se, assim, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.

¹⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 174.

¹⁵ Idem, p. 174 e 179.

Julia de Menezes Nogueira, monografista pátria sobre o instituto da retenção na fonte, ressaltando que os autores merecem ser seguidos no que pertine à necessidade de esforço exegético que conduza à construção de uma definição para os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, discorda da assertiva de que a Constituição encerra a definição do conceito de renda, uma vez que “os enunciados constitucionais são insuficientes para a construção da definição pretendida”¹⁶.

Para Roque Antonio Carrazza:

“(…) o dispositivo em exame (art. 153, III da Constituição Federal) não deu ao legislador ordinário federal plena liberdade para assestar o imposto contra tudo o que considere renda ou proventos de qualquer natureza. Muito pelo contrário, limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os ditames constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, ao limbe da Ciência Jurídica, realmente tipifique um desses fatos”¹⁷.

Ainda sobre o tema, Hugo de Brito Machado faz o seguinte comentário:

“É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem pública. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou proventos”¹⁸.

Desta feita, conclui-se que o texto constitucional não é suficiente para definir o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza.

Todavia, o legislador ordinário não está autorizado a ampliar o que se entende por rendas, devendo levar a cabo o que está descrito na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

¹⁶ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto Sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 51.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos). São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 38.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 319.

2.4. Possibilidade de escolha de outros verbos que devem anteceder “rendas e proventos de qualquer natureza”

Cabe ao legislador ordinário a escolha do verbo que acompanhará “rendas” e “proventos de qualquer natureza”, uma vez que a Constituição Federal reservou a ele este critério.

Em outras palavras, não é somente um evento designado pela locução “auferir renda” passível de ser tributado pela União.

Chegamos a conclusão de que ao legislador ordinário é facultada a escolha de outros verbos para a incidência do imposto sobre a renda inclusive pelo fato de que o próprio legislador constituinte faz menção em vários trechos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados e cuja hipótese de incidência é pagar renda.

Desta feita, como bem observa Julia de Menezes Nogueira, não poderia a própria Constituição remeter-se a tributo cuja instituição desautoriza.

A compreensão da possibilidade de adoção de outros verbos para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é essencial para o presente estudo, uma vez que o verbo para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda na fonte das agências de publicidade e propaganda é o verbo “pagar” ou “creditar”, nos termos da lei, matéria que será estudada mais adiante.

2.5. Princípios constitucionais específicos do imposto sobre a renda

Chamamos de princípios as regras que servem de interpretação das demais normas jurídicas e que apontam os caminhos que devem ser seguidos pelos aplicadores da lei.

Princípios são as vigas mestras do edifício jurídico. Como têm âmbito de validade maior, orientam e ajudam a interpretar outras regras, inclusive as próprias regras constitucionais.

Ao tratar do tema, José Eduardo Soares de Melo assim se expressa:

“Os princípios representam conceitos dogmáticos, verdades normativas, tendo a Lei das Leis (como também é denominada a Constituição Federal) previsto princípios de natureza variada, de forma explícita, implícita e expressa, sendo certo que os direitos e garantias constitucionais não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (§ 2º do art. 5º da Constituição Federal)”¹⁹.

Celso Antonio Bandeira de Mello em clássica citação, nos ensina:

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, ao ofende-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada”²⁰.

Para Paulo Bonavides:

“Os princípios, uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo o sistema normativo”²¹.

Finalmente, José Artur Lima Gonçalves assim coloca:

“Todas as vezes que utilizamos o termo ‘princípio’, desejamos recorrer à inteireza dessa carga significativa, denotativa da extraordinária relevância que emprestamos à sua noção – de princípio – no contexto dos sistemas, assim normativo como descritivo”²².

¹⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 14.

²⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 975.

²¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 267.

²² GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 47.

Os princípios constitucionais da tributação estão esculpidos no art. 150 da Constituição Federal e constituem limitações ao poder de tributar.

Neste trabalho serão estudados os critérios relativos ao imposto sobre a renda elevados a categoria de princípios constitucionais específicos deste tributo²³. Ao final, será destacado o princípio da capacidade contributiva que tem relação direta com o instituto da retenção na fonte, como sinalizado anteriormente.

2.5.1. Generalidade, universalidade e progressividade

O art. 153, §2º, I, da Constituição Federal dispõe acerca dos critérios relativos ao imposto sobre a renda, nestes termos:

“Parágrafo 2º - O imposto previsto no inciso III:

“I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

Como sinalizado no capítulo anterior, “in fine”, os critérios aludidos serão tratados como sendo verdadeiros princípios, como entende Ricardo Mariz de Oliveira²⁴.

O princípio da generalidade significa que o imposto sobre a renda incidirá sobre todas as rendas, sem levar em consideração as condições pessoais de quem os tenha auferido.

Segundo o citado autor:

“Generalidade significa tratar todas as situações sob uma norma geral, no sentido de ser aplicável a todos os contribuintes e em contraposição à seletividade. Generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer aumento patrimonial, independentemente dos tipos de renda ou de proventos que contribuam para sua formação, além de dever ser

²³ Há uma corrente doutrinária que entende que os três critérios descritos no inciso I, do parágrafo 2º do art. 153, da Constituição Federal representam apenas diretrizes ou regras constantes de uma simples norma.

²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 216.

independente de quaisquer outras circunstâncias externas ao contexto da hipótese de incidência”²⁵.

O princípio da universalidade diz respeito ao aspecto territorial do imposto. Em sendo assim, tanto as rendas provenientes de fontes situadas no Território Nacional quanto em países alienígenas serão tributadas pelo imposto.

Desta forma, todo e qualquer aumento patrimonial, independentemente de quem os tenha auferido e de onde provieram, deve ser incluído na base de cálculo do imposto sem que haja seletividade em função de características pessoais ou em função da renda do beneficiário.

O princípio da progressividade, por sua vez, diz respeito à alíquota que varia em razão da base de cálculo do imposto. Parte da Doutrina entende que este princípio é corolário do princípio da capacidade contributiva, e conseqüentemente está ligado à diretriz de igualdade.

Cintia Estefania Fernandes assinala o que segue:

“Trata-se de uma forma de graduação do tributo, eis que a alíquota representa a parte ou fração da base de cálculo que o Estado-credor tem direito de receber a título de tributo, sendo elemento indispensável para a sua quantificação, o qual poderá nesta condição ser classificado como fixo, ou graduado, e este poderá ser proporcional, progressivo ou regressivo”²⁶.

Sobre o tema e com sabedoria, Ricardo Mariz de Oliveira leciona:

“Quanto à progressividade, representa a exigência de uma carga tributária maior não simplesmente por ser maior a respectiva base de cálculo, ou seja, maior apenas em números absolutos, mas igual em termos proporcionais. Realmente, 10% de imposto sobre uma base de 100 representam 10, que é valor menor do que os mesmos 10% sobre uma base de 200, que representam 20. Mas, 10 e 20 são proporcionalmente iguais entre si, ou seja, ambos são 10% das respectivas bases. Ao contrário

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 253.

²⁶ FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 205.

disso, a progressividade exige alíquotas maiores quanto maiores sejam as bases de cálculo, caso em que a maior carga tributária não se manifesta apenas em termos absolutos, mas também em termos proporcionais. Assim, no exemplo dado, a base de cálculo 20 deve ter uma alíquota maior do que a da base de cálculo 10²⁷.

Verifica-se que tal princípio está patentemente presente no imposto das pessoas físicas, ante a existência de múltiplas faixas de incidência mensal, tais como postas na legislação ordinária.

Visa uma melhor distribuição de rendas para que assim sejam atendidos os direitos sociais das pessoas menos favorecidas.

Finalmente, passa-se a tratar do princípio da capacidade contributiva, cuja aplicabilidade deve ser direcionada a todos os tributos, inclusive ao imposto de que tratamos, como sinalizado no capítulo 2.1.

2.5.2. Capacidade contributiva

No capítulo 2.1., “in fine”, foi sinalizado que o princípio da capacidade contributiva seria abordado no capítulo das limitações constitucionais específicas do imposto sobre a renda.

Com efeito, para a compreensão da retenção na fonte na atividade propagandista e publicitária, faz-se necessário o entendimento deste princípio.

Ficará evidenciado mais adiante que, por força da vontade do legislador ordinário, deve-se figurar como sujeito passivo da relação jurídica do imposto sobre a renda na fonte alguém que tenha capacidade econômica para pagar o tributo.

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 259.

A lei igualmente determinará como se dará a retenção e a compensação do valor devido.

Reza o art. 145, §1º, da Constituição Federal:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segunda a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

No capítulo 2.5.1., discorreu-se sobre o princípio da progressividade onde foi sinalizado que parte da Doutrina sustenta que a capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade.

Tal assertiva é fundamentada na medida em que se exige uma escolha acertada do sujeito passivo da obrigação tributária e que a tributação se dê de modo igualitário, variando conforme as possibilidades de cada sujeito.

Julia de Menezes Nogueira, comentando importante advertência de Alfredo Augusto Becker, assevera:

“O Autor não se permite conduzir por ‘fundamentos óbvios’. Por conta disso, não adota como premissa a necessidade de escolha do verbo ‘auferir’ para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Conseqüentemente, aceita que, quando escolhido pelo legislador competente o verbo ‘pagar’, para compor o critério material de sua regra-matriz, seja posto no pólo passivo da relação jurídico tributária justamente aquele que assim revela capacidade contributiva: a ‘fonte pagadora’ (pessoa física ou jurídica).²⁸”

Ante as premissas até aqui apontadas, conclui-se que o legislador pode escolher como sujeito passivo do imposto alguém que “paga” ou “credita rendimentos”, atendendo-se, assim, o princípio da capacidade contributiva, pois ao mesmo tempo determinará como se dará o ressarcimento ou a compensação do montante devido, mediante outra norma jurídica que permita a retenção e o ressarcimento do respectivo montante.

²⁸ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto Sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 59.

Relativamente ao imposto sobre a renda na fonte das agências de propaganda e publicidade, será estudada uma modalidade ainda mais específica de retenção na fonte, cuja responsabilidade pela retenção e pagamento do tributo é da própria agência, denominada “autorretenção” do imposto.

Destarte, chegar-se-á a conclusão de que para esta modalidade de retenção na fonte foi levada em consideração pelo legislador ordinário a capacidade econômica do beneficiário dos rendimentos, ou seja, as agências de propaganda.

Determinou-se, outrossim, o cumprimento de certas obrigações acessórias à pessoa jurídica que “paga” ou “credita” importância às agências, nos termos da lei.

Tais obrigações são cruzadas pela administração pública, donde surge o problema principal objeto de estudo no presente trabalho.

Em capítulo próprio será demonstrado que o não cumprimento das referidas obrigações acessórias por parte das fontes pagadoras acabou desvirtuando todo o sistema, acarretando enormes prejuízos para as agências.

Por tal motivo, imperiosa é a necessidade de mudança legislativa no que pertence a sistemática de retenção, pagamento e compensação do imposto sob estudo relativamente aos serviços de propaganda e publicidade.

Antes, porém, abordar-se-á o tributo tal como disposto no Código Tributário Nacional, na legislação infraconstitucional que regulamenta a sistemática de retenção na fonte do imposto, bem como o direito de compensação por parte da agência.

3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)²⁹

Tratou-se no capítulo anterior do arquétipo constitucional do imposto sobre a renda, enfatizando-se os princípios constitucionais específicos do tributo.

No presente capítulo será discorrido o imposto em tela tal como disposto no Código Tributário Nacional, onde serão estudados todos os elementos que compõem o antecedente e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, para só então se adentrar no instituto da retenção na fonte especificamente relacionada a atividade propagandista e publicitária.

Inicia-se com a lição de José Afonso da Silva acerca do que se entende por normas:

“(...) são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou a entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem, e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem”³⁰.

Sobre o tema, convém transcrever os ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem:

“(...) podemos afirmar que um evento só ingressará no sistema do direito positivo quando por linguagem competente (admitida pelo ordenamento jurídico) for descrito (denotação) e quando a aludida descrição subsumir-se aos critérios de aferição do fato estabelecidos na hipótese normativa (conotação)”³¹.

Pois bem. Como explanado no capítulo 2.2, a Constituição Federal não cria tributos, mas atribui competência para os entes federativos o fazerem, em regra

²⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DOU de 27/10/1966.

³⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91.

³¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 110.

por meio de lei ordinária, indicando-lhes também diretrizes e impondo limitações ao exercício dessa competência.

O art. 146, III, alínea “a” da Constituição Federal, estabelece que cabe à lei complementar:

“III - estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes”.

Desta feita, o Código Tributário Nacional delimita a competência concedida à União pela Constituição Federal para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e assim o faz em seu art. 43, o qual passa-se a estudar:

3.1. Hipótese de incidência

Reza o art. 43 do Código Tributário Nacional:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no artigo anterior”.

Extrai-se da leitura do enunciado do artigo acima transcrito que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda deve, obrigatoriamente, descrever fato que contemple a “aquisição de renda e proventos de qualquer natureza”.

Tal proposição faz refletir acerca da obrigatoriedade do verbo “auferir”, que, como sinalizado, não é exigido pela Constituição Federal.

Sobre esse assunto, esclarecedora é a observação de Julia de Menezes Nogueira:

“Além disso, tem-se que a demarcação de competência efetuada pelo Código Tributário Nacional não institui a hipótese de incidência do tributo, mas apenas estabelece balizas para o legislador ordinário, umas das quais é a necessidade de escolher o fato que preveja a aquisição de renda por alguém. Tal fato, em nosso entender, não precisa necessariamente ser o de ‘auferir renda’; pode perfeitamente ser o fato de ‘pagar renda’, que também implica em alguém – o beneficiário de tal pagamento – adquirir sua disponibilidade jurídica ou econômica.

O legislador que escolher, como hipótese de incidência do imposto sobre a renda, a descrição dos fatos de ‘auferir’, ‘adquirir’ ou ‘pagar’ renda e proventos de qualquer natureza, ou ainda qualquer outro que implique a aquisição desses bens, terá respeitado o disposto no artigo 43 do CTN que, ao lado dos enunciados da Constituição Federal, constitui o fundamento de validade da regra-matriz desse imposto”.³²

No tocante aos serviços prestados pelas agências de publicidade e propaganda, a legislação ordinária que regulamenta o imposto sobre a renda na fonte descreve como hipótese de incidência do imposto “as importâncias pagas ou creditadas por uma pessoa jurídica a outra por serviços de propaganda e publicidade”.

Estabelece, destarte, os fatos que estão fora do antecedente, o critério temporal, o espacial, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota. Mais a frente serão estudadas cada um desses elementos.

O correto entendimento dos termos “disponibilidade jurídica ou econômica” tem importância para o estudo do imposto das agências, uma vez que este tipo de empresa presta serviço de publicidade e propaganda, trabalhando sempre por conta e ordem de terceiros.

De forma didática, Láudio Camargo Fabretti nos ensina a diferença entre disponibilidade jurídica e econômica de renda:

³² NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto Sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 79.

“O *caput* do art. 43 dispõe que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento. Aquisição da disponibilidade econômica é o efetivo recebimento da renda. Regime de caixa, portanto. Exemplo: recebimento de aluguel. A aquisição da disponibilidade jurídica é a constituição do direito de receber a renda. Regime de competência”.³³

Neste diapasão, tem-se que a disponibilidade econômica de riqueza tributável para o imposto em questão é tão somente aquilo que se recebe como remuneração pelos serviços prestados.

Disponibilidade jurídica, por sua vez, compreende o direito de receber a remuneração pelos serviços prestados.

Por “renda e proventos de qualquer natureza”, o Código Tributário Nacional em seu art. 43 *caput* e §1º assim dispõe:

“§1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou da forma de percepção”.

Ricardo Mariz de Oliveira faz o seguinte comentário ao art. 43, definindo o que entende como bens sujeitos a incidência do imposto em tela:

“(…) acréscimo patrimonial, oriundo de qualquer causa eficiente, seja o trabalho, o capital, a combinação de ambos (renda) ou ainda qualquer outra fonte produtora (proventos de qualquer natureza)m acrescentando que tal acréscimo de patrimônio deve estar na disponibilidade jurídica ou econômica do respectivo titular”.³⁴

Hugo de Brito Machado preleciona:

³³ FABRETTI, Láudio Camargo. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 72.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Conceito de renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas no Exterior). Revista Dilética de Direito Tributário nº 73, p. 106.

“(...) o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e proventos. Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o Código Tributário Nacional adotou expressamente o conceito de renda como *acrécimo*. Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita de uso de imóvel, por exemplo, como pretendeu, seguindo os anteriores, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450, de 4.12.1980, em seu art. 31, parágrafo único, segundo o qual era tributável “o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, exceto quanto a dependente considerado encargo de família”.³⁵

Em sendo assim, entende-se que o legislador complementar está autorizado a definir “renda”, estabelecendo-se, assim, contornos mais precisos à competência atribuída pela Constituição à União.

Conclui-se que sobre a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou do provento das agências (sua remuneração) incidirá o imposto sobre a renda na fonte, excluídos da base os valores recebidos de terceiros e que serão comente repassados, uma vez que a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou do provento gera um acréscimo patrimonial para as agências, como descrito no art. 651, do Regulamento do Imposto de Renda (crédito ou pagamento), o que não ocorre com os demais valores que apenas transitam na conta corrente das agências.

A propósito, remuneração não é o único termo utilizado para a receita oriunda de prestação de serviços de publicidade. É perfeitamente possível a substituição do termo por honorários, comissões, “fees”, e outros, não alterando em nada a obrigatoriedade de incidência do imposto de que tratamos.

Assim, o evento apto a fazer incidir o imposto sobre a renda na fonte é a remuneração, honorários, comissões, “fees”, etc., que agência recebe como contraprestação pelos serviços de publicidade e propaganda prestados, assim definidos nas normas que regulamentam o setor.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 317.

3.2. Base de cálculo

O legislador ordinário tem a liberdade para a determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Todavia, tal liberdade está delimitada pelo legislador complementar, ante a disposição do art. 146, III da Constituição Federal.

O Art. 44 do Código Tributário Nacional assim dispõe acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda:

“Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Partindo-se da leitura do citado dispositivo, denota-se que a base de cálculo do imposto está limitada ao acréscimo patrimonial auferido.

Sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves leciona:

“Destarte, quando o legislador pretende instituir imposto sobre a renda, estará constitucionalmente obrigado a prever que o cálculo do tributo se faça exclusivamente sobre o montante da renda efetivamente verificada. A base de cálculo é elemento essencial e decisivo para a plena e correta definição do tributo. Na verdade, é por meio da base que se pode verificar – dado o necessário liame ou nexó lógico que deve ela manter com o chamado critério material da regra-matriz de incidência tributária (o fato tributado) – a verdadeira consistência da situação submetida à tributação”³⁶.

Como já ventilado, a agência de publicidade e propaganda é a empresa responsável pela arte e técnica de criação de campanhas publicitárias e intermediação na compra de mídia.

³⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 191.

Para tanto, a agência contrata diversos fornecedores especializados em diferentes segmentos, tudo no intuito de alcançar o objetivo final: a divulgação do produto ou do serviço de um cliente.

A agência trabalha, portanto, com verbas de terceiros para produção dos comerciais, bem como para compra de espaço em mídia.

Assim sendo, a base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte sobre seus serviços prestados deverá ser limitada a sua renda auferida, assim considerado o acréscimo patrimonial e corresponde ao montante real de sua renda, excluído o valor recebido e que será repassado a terceiros a título de produção e mídia.

Se assim não fosse, estaria sendo proscrita a hipótese de incidência do imposto em questão.

Adotou-se, assim, pelo legislador ordinário, o critério da base de cálculo considerando-se os rendimentos isoladamente, auferidos instantaneamente num determinado período, possibilitando-se a compensação dos respectivos valores, matéria esta que será estudada em capítulo pertinente.

3.3. Sujeição passiva e responsabilidade tributária

O art. 121 do Código Tributário Nacional assim dispõe sobre a sujeição passiva da obrigação principal:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Sujeito passivo da relação jurídico tributária é aquele situado no pólo passivo da regra-matriz de incidência tributária.

Assim, quem determina a sujeição passiva é o legislador ordinário, com as diretrizes fornecidas pela Constituição Federal e lei complementar.

Diante das premissas acima apontadas, conclui-se que há responsabilidade tributária sempre que a lei coloca no pólo passivo da obrigação tributária pessoa outra que não o promovente ou realizador do fato que suscitou a incidência.

Destarte, há “transferência” quando a obrigação tributária surge contra uma determinada pessoa e em virtude de fato posterior é transferida a outra.

Estariam insertas nesta categoria de sujeição passiva a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

Finalmente, ocorre a “substituição” quando por força de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa alheia àquela que esteja em relação econômica com o fato que ensejou a incidência tributária.

Estaremos também diante do fenômeno da sujeição passiva quando outras normas prescreverem diferentes relações jurídicas, por exemplo, quando determinam que certos sujeitos estejam obrigados a deveres instrumentais ligados ao fato impositivo.

É o que ocorre com os clientes-anunciantes que utilizam serviços de publicidade e propaganda, uma vez que os mesmos devem informar na Dirf – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - o montante pago e o imposto de renda retido sobre os pagamentos efetuados a agências por conta de serviços tomados de publicidade e propaganda.

Doravante, serão discutidas especificamente cada um dos fenômenos que a Doutrina entende como espécies da sujeição passiva, para em capítulo

próprio definir em qual modalidade está inserido o imposto que é tratado no presente trabalho.

3.3.1. Solidariedade

São solidários dois ou mais sujeitos passivos que estão obrigados ao pagamento de um determinado tributo, cujo critério material da hipótese de incidência tributária seja realizado por ambos.

A solidariedade pode decorrer da vontade do legislador tributário que se vale de situações previstas por outros ramos do direito, ou quando ele próprio determina a situação jurídica a ser tributada nessa condição.

Vejamos o que está disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei”.

Assim, como exemplo, duas pessoas que figuram como proprietários ou condôminos de um mesmo imóvel deverão solidariamente recolher aos cofres públicos o valor do Imposto Predial Territorial Urbano devido.

Citando ainda o IPTU como exemplo, preleciona Cintia Estefania Fernandes:

“(…) no imposto predial e territorial urbano, a sujeição passiva a ser analisada é a que decorre do contribuinte, que participou do fato descrito na hipótese, ou aquela que decorre de expressa previsão legal (arts. 121, inciso II, 123 do CTN), à terceira pessoa ligada ao fato imponible da obrigação tributária (art. 128 do CTN), isto é, a sujeição passiva do responsável tributário, que se dá por transferência, a qual se subdivide na

solidariedade, na sucessão e na responsabilidade de terceiros, ou pela substituição³⁷.

O principal efeito da solidariedade é aquele previsto no art. 125, I, do Código Tributário Nacional, que prescreve que o pagamento feito por um aproveita aos demais obrigados.

Os demais efeitos são o não comportamento do benefício de ordem e o aproveitamento da isenção e remissão não outorgadas pessoalmente em favor ou contra, assim como a prescrição.

3.3.2. Sucessão

A sucessão ocorre quando um sucessor fica obrigado ao pagamento de um tributo devido e não pago pelo sucedido, nas hipóteses previstas pelas normas de sucessão, como a morte.

As regras de sucessão tributária foram criadas para impedir que se extinga o direito do Fisco de receber o montante do tributo quando houver sucessor apto a adimplir a obrigação.

Estão contidas nos artigos 131 a 133 do Código Tributário Nacional e não têm cunho sancionatório.

Desta feita, se ocorrer uma das hipóteses previstas pelas normas de sucessão (morte, extinção da sociedade, etc.), extingue-se a obrigação tributária principal entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, dando ensejo ao nascimento de nova obrigação tributária principal contra o sucessor.

³⁷ FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 322.

3.3.3. Responsabilidade de terceiros

As regras contidas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional preveem obrigações sancionatórias de cunho patrimonial para seus agentes.

Quem comete as infrações descritas nos citados artigos, ainda que não tenha realizado o fato descrito na hipótese de incidência, está obrigado ao pagamento do montante do tributo originariamente devido.

Isso porque agiu com culpa ou omissão, ou ainda em decorrência de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

A principal diferença entre o artigos 134 e 135 do CTN é que o primeiro tem natureza de subsidiariedade, ao passo que o segundo de responsabilidade exclusiva.

3.3.4. Substituição

A Doutrina dominante entende que a responsabilidade descrita no art. 128 do Código Tributário Nacional é na verdade subespécie de sujeição passiva indireta denominada *substituição*.

Dispõe o art. 128 do CTN:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Estar-se-á diante da substituição tributária quando a lei determinar que, ainda que o encargo tributário seja do sujeito passivo principal, comparece na relação jurídico formal um substituto que deve pagar o tributo.

É imperioso, contudo, que exista sempre uma norma que preveja o ressarcimento nos casos de substituição, por uma questão de delimitação de competências legislativo-tributárias.

Afinal, se não se permitisse à fonte pagadora o ressarcimento perante o beneficiário dos rendimentos, tributar-se-ia o patrimônio da fonte pagadora e não os bens referidos na Constituição como aptos a serem tributados.

Vejamos como o Código Tributário Nacional dispõe acerca dos sujeitos passivos do imposto sobre a renda na fonte para ao final ser inserida a atividade propagandista e publicitária em uma das modalidades de sujeição passiva estudada.

3.4. Os sujeitos passivos do imposto sobre a renda na fonte no Código Tributário Nacional

Até aqui foi percorrida a instituição pelo Código Tributário Nacional de normas gerais de direito tributário sobre a sujeição passiva dos tributos em geral.

O Art. 45 do dispositivo legal citado dispõe especificamente da sujeição passiva do imposto sobre a renda, nestes termos:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Sobre o tema, Julia de Menezes Nogueira leciona:

“A concepção de que a fonte pagadora pode ser sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sobre a renda é reforçada pelo disposto no parágrafo único do artigo 45, segundo o qual o legislador ordinário pode atribuir a condição de ‘responsável’ pelo imposto à fonte pagadora, a quem caberão sua retenção e recolhimento. Onde se diz ‘responsável’, no artigo 45, deve-se ler ‘substituto’. Trata-se, portanto, em nosso entender, de

autorização expressa para a utilização, pelo legislador ordinário, de ‘substituição tributária’ no âmbito do imposto sobre a renda, mediante a instituição de ‘regra-matriz de incidência tributária’ descrevendo, em seu antecedente, a conduta de pagar renda e, em seu conseqüente, o dever da fonte pagadora de recolher o tributo à União”³⁸.

O disposto neste artigo autoriza expressamente a utilização da substituição tributária ao imposto sobre a renda pelo legislador ordinário, permitindo-se, assim, a utilização do verbo “pagar” renda, ou até mesmo outro verbo (como o verbo “creditar” renda), determinando-se, outrossim, o dever da fonte pagadora (ou credora) de recolher o montante do tributo devido.

É, portanto, esta a modalidade de sujeição passiva inserta a atividade publicitária e propagandista, porém, com uma peculiaridade: a obrigação do recolhimento aos cofres públicos é da própria agência, na chamada “autoretensão”, que será estudada no próximo capítulo.

Feitas as considerações acima, passa-se a estudar as normas jurídicas que regulamentam o imposto sobre a renda na fonte nos serviços de propaganda e publicidade.

³⁸ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto Sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 117.

4. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE NA ATIVIDADE PROPAGANDISTA E PUBLICITÁRIA

4.1. A denominada “autorretenção”

A agência de propaganda, especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por meio de profissionais a seu serviço.

Como já mencionado, a agência trabalha por conta e ordem de clientes-anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público da organização ou instituições a que servem.

Com a verba do cliente, a agência se torna responsável pela contratação de terceiros que colaborarão para a concretização do trabalho, como produção e mídia, sendo que inúmeras vezes o cliente nem fica sabendo quem são esses terceiros.

Em sendo assim, os fornecedores das agências emitem documentos fiscais em nome do cliente-anunciante aos cuidados da agência de propaganda, que fica responsável pelo pagamento das faturas, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na fonte sobre todas as contratações.

Com base nesses princípios e pelo fato de serem concentradas todas as obrigações financeiras e tributárias na agência, entendeu por bem o legislador ordinário em transferir também a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda sobre os serviços prestados pela agência para a própria agência de publicidade, que consolidará seus recebimentos num determinado período e recolherá aos cofres públicos em seu próprio nome e CNPJ, o imposto de que tratamos no presente trabalho.

Trata-se da autorretenção do imposto sobre a renda na atividade propagandista e publicitária, cujas normas que à partir de agora serão estudadas, a ela se referem.

O tratamento que se dá ao referido imposto é de antecipação do imposto devido ao final do período de apuração, matéria esta que será tratada em capítulo próprio.

4.2. Evolução histórica

Em âmbito constitucional, a tributação na fonte está prevista no art. 150, §7º, da Constituição Federal, que preconiza:

“§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Os arts. 157, I, e 158, I, da Carta Magna, assim dispõem:

“Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (...)”.

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (...)”.

É constitucional, portanto, a previsão de incidência na fonte do imposto sobre a renda, matéria esta que se encontra pacificada.

Em âmbito infraconstitucional, o imposto em tela incidente na fonte sobre os serviços de propaganda e publicidade prestados foi instituído pela Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 (DOU de 24.12.85).

Com efeito, reza o art. 53, do citado dispositivo legal:

“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:

(...)

II – por serviços de propaganda e publicidade”.

A alíquota inicial era, portanto, de 5% (cinco por cento).

Logo em seguida, foi publicado o Decreto-lei de nº 2.287, de 23 de julho de 1986 (DOU de 24.07.86), que em seu art. 8º dispunha que “O Ministro da Fazenda poderá reduzir as alíquotas do imposto de renda na fonte de que tratam os artigos 52 e 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, tendo em vista peculiaridades da atividade exercida pela pessoa jurídica”.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (DOU de 23.01.95) revogou este dispositivo.

A Instrução Normativa de nº 123, de 20 de novembro de 1992, da então denominada Secretaria da Receita Federal, determinou ser de responsabilidade das agências de propaganda e publicidade o recolhimento do referido imposto.

O item 29 do parecer PN/CST nº 7/86 já havia sinalizado essa obrigatoriedade, esclarecendo que o pagamento ou crédito feito a fornecedor “que não seja agência de propaganda não se inclui na base de cálculo”.

Em seguida, foi publicada a Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, que determinou em seu art. 6º ser de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) a

alíquota do imposto na fonte de que trata o art. 53, da Lei nº 7.450/85, em vigor até hoje.

No capítulo seguinte, serão abordados todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda retido sob estudo.

4.3. O fato gerador

O Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (DOU de 29.03.99 e 17.06.99) dispõe sobre a retenção do imposto sobre a renda na fonte sobre serviços de publicidade em seu art. 651, “ipsis litteris”:

“Art. 651. Estão sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei nº 9.064, de 1995, art.6º):

(...)

II – por serviços de propaganda e publicidade”.

Sergio Martins Silva, em comentário ao artigo supra-citado, ensina:

“O fato gerador desta forma especial de incidência tem como característica essencial a natureza do motivo que determina o pagamento, o crédito ou a entrega da importância em moeda, de uma pessoa jurídica para outra. Estes eventos terão que necessariamente estar subordinados à prestação de serviços de propaganda e publicidade. Para esse fim, a subordinação tanto poderá ser direta como indireta. Basta que o pagamento, o crédito ou a entrega da importância decorra da prestação de serviços da espécie para que se tipifique o fato gerador. Independe, assim, do nome que se possa adotar, seja honorários, comissões ou outros”³⁹.

Não há o envolvimento de complexas questões que possam gerar maiores dificuldades relativamente ao pagamento e a entrega de quantias.

³⁹ SILVA, Sergio Martins. Regulamento do Imposto de Renda Anotado. São Paulo: Dialética, 2000, p. 486.

Contudo, alguma celeuma pode advir no tocante ao crédito.

O lançamento contábil será apto a tipificar o fato gerador se comunicado à agência de propaganda. Do contrário, o fato gerador somente ocorrerá quando a fatura vencer.

A mesma regra se aplica para os casos em que a pessoa jurídica que paga ou entrega quantia às agências não são obrigadas a manter escrituração contábil.

4.4. Sujeito passivo da obrigação principal

Concluiu-se no capítulo 3.4 que a modalidade de sujeição passiva a que estão inseridas as agências de propaganda e publicidade é a “substituição”.

Assim, o sujeito passivo do imposto sobre a renda na fonte sobre os valores pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços prestados de propaganda e publicidade é a agência de propaganda, nos termos da IN SRF nº 123, de 20 de novembro de 1992.

Contudo, nada impede que a sujeição passiva possa ser atribuída a outra pessoa jurídica, notadamente nas hipóteses em que o cliente-anunciante desempenhe as funções próprias das agências.

4.5. Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo do imposto é composta de todas as importâncias pagas, entregues ou creditadas à beneficiária destes, decorrentes, direta ou indiretamente, da prestação de serviços de publicidade e propaganda realizados com meios próprios, no sentido técnico, artístico e operacional.

Ressalta-se que estão excluídas da base de cálculo as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas (gastos feitos com terceiros em nome da

agência, mas reembolsáveis, pelo cliente-anunciante), nos limites e termos contratuais.

Também não fazem parte da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas ao veículo de divulgação e gastos gerais feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem do anunciante e em nome deste.

As determinações estão previstas na Lei nº 7.450/1985, art. 53, parágrafo único, e no RIR/1999, art. 651, §1º do RIR/1999.

As disposições da Lei nº 4.680, de 1965, e do Decreto nº 57.690, de 1966, que regulamentam a atividade publicitária, preconizam o relacionamento entre agências, clientes e fornecedores, matéria que foi estudada no capítulo I deste trabalho.

Ressalta-se, ainda, que a base de cálculo para o imposto objeto do presente estudo é a mesma do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) das agências.

Assim, corrobora-se o entendimento de que as importâncias pagas diretamente ou repassadas aos veículos de divulgação estão fora do campo de incidência de ambos os tributos.

A propósito, reza o art. 47 do Dec. Municipal nº 53.151, de 2012 (DOM de 17.10.09):

“Art. 47. Constitui receita bruta das agências de publicidade:

I – o valor das comissões, inclusive bonificações a qualquer título, auferidas em razão da divulgação de propaganda;

II – o valor dos honorários, *fees*, criação, redação e veiculação;

III – o preço da produção em geral.

Parágrafo único: Quando o serviço a que se refere o inciso III deste artigo for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço desta será a diferença entre o valor de sua fatura ao cliente e o valor dos documentos do(s) executor(es) à agência”.

Assim, o preço da prestação de serviços da agência estará sujeito a incidência de ambos os tributos, diferenciando-se obviamente quanto ao fato de que o imposto sobre a renda na fonte tem como base o pagamento efetuado por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica por serviços prestados de publicidade e propaganda, prevendo a lei mecanismos para compensação do referido imposto, ao passo que o ISS se dá pela prestação do serviço e que constitui custo para a agência.

Vale transcrever o entendimento de Marcelo Caron Baptista sobre este tema:

“O comportamento ‘prestar serviços’ foi eleito pela Constituição Federal como objeto da competência tributária municipal porque permite presumir a presença de uma riqueza, que em parte há de ser canalizada para os cofres estatais. Presume-se, juridicamente, que prestar serviço é ato jurídico que manifesta patrimonialidade. Por essa razão, apenas a prestação remunerada de serviços corresponde ao critério material da hipótese normativa. A distinção jurídica entre prestação remunerada e prestação gratuita, em que aquela é tributada pelo ISS e esta não, indica ser a presença da remuneração ou preço do serviço o dado objetivo em que se fixou o constituinte para autorizar a instituição do imposto.

(...) O preço de que trata o contrato de prestação de serviço é o preço da prestação, ou seja, aquele pactuado para representar, no ambiente da relação jurídica contratual, o valor correspondente ao esforço do prestador. É o único dado que expressa o conteúdo patrimonial do comportamento tributável.

(...) Assim, a única base de cálculo constitucionalmente admitida para o consequente normativo do ISS é o preço da prestação do serviço. A adoção de qualquer outra dimensão conceitual para a base de cálculo implica uma dissociação entre a materialidade da hipótese e o seu consequente econômico⁴⁰.

Neste ponto, é interessante mencionar que os repasses também estão fora do campo de incidência do PIS – Contribuição para o Programa de Interação Social e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁴⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS. Do Texto à Norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 573.

Por oportuno, transcreve-se o que Domingos Franciulli Netto entende por *faturamento* em obra coletiva sobre contribuições coordenada por Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Ficher:

“(...) infere-se que a definição de ‘faturamento’ não abarca a totalidade de receitas, mas receita bruta como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, ou a receita proveniente da venda de mercadorias, serviços ou de serviços de qualquer natureza”⁴¹.

Conclui-se, desta forma, que os repasses, embora representem entrada no caixa das agências, não integram o seu faturamento e estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, respeitando-se, assim, o princípio da capacidade contributiva, delimitador do poder de tributar.

Há algumas outras peculiaridades relacionadas ao que integra ou não a base de cálculo, como a inclusão de importância adiantada pelo cliente-anunciante por conta da execução de serviços de espécie.

Tais adiantamentos devem integrar a base do imposto, uma vez que há a efetiva entrega de importância por conta de futura execução de serviço relacionado a publicidade e propaganda. Na hipótese, ocorreu o pagamento primeiro, fato este descrito na hipótese de incidência tributária do imposto sob comento.

No tocante às chamadas “Bonificações de Volume” (BVs), que são valores concedidos por fornecedores às agências por conta de atendimento a metas de trabalho, devem aquelas integrar a base de cálculo do imposto sob estudo.

Hiroshi Higuchi, Fábio Higuchi e Celso Higuchi têm entendimento diverso.

⁴¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães, et.al. PIS-COFINS. Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 79.

Para eles, o imposto sobre a renda sobre as BVs deveria ser recolhido pelas fontes pagadoras de rendimentos, “porque a natureza desse rendimento é intermediação de negócios e não serviços de propaganda”⁴².

Respeitado o entendimento dos ilustres autores, entendemos que o fornecedor ao pagar BV para a agência de propaganda, o faz por conta do encaminhamento de serviços dos anunciantes por parte da agência, cujo objeto social engloba essa intermediação como serviço de propaganda.

Assim, a agência deve reter e recolher o imposto sobre a renda na fonte sobre BVs recebidas de fornecedores, como gráficas, veículos de divulgação, etc.

A crítica que se faz a atual disposição legal tem como foco o direito da compensação da agência, que é dificultosa tanto com relação ao imposto retido pelos clientes, quanto (ou até mais) pelos fornecedores⁴³.

A alíquota do imposto é de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) como já mencionado.

A agência de propaganda deve efetuar o recolhimento do imposto sobre a renda na fonte em um único Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) englobando todas as importâncias relativas a um mesmo período de apuração, por meio do código 8045.

O número do CNPJ/MF (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda) que deve ser usado em seu preenchimento será o da própria agência de propaganda, conforme esclarecimento da Solução de Consulta nº 309/2001, da 7ª Região Fiscal⁴⁴.

⁴² HIGUCHI, Hiromi, et al. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações, 2012, p. 573.

⁴³ As grandes agências trabalham com emissoras de rádio e televisão espalhadas pelo país inteiro, uma vez que grandes clientes-anunciantes as contratam para veiculação de campanhas em nível nacional.

⁴⁴ Ementa: A agência de propaganda efetuará o recolhimento do imposto utilizando um único Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, em duas vias, englobando todas as importâncias relativas a um mesmo período de apuração, através do código 8045, sendo que o número do CNPJ que deverá ser usado no preenchimento do mesmo será o da própria agência de propaganda.

Quando o imposto sobre a renda retido na fonte resultar igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais) no período de apuração, a agência deixará de recolhê-lo e adicionará o valor ao imposto do mesmo código correspondente a períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00 (dez reais), conforme disposições contidas nos §§ 4º e 5º do art. 873 do RIR/99.

4.6. Obrigações acessórias

O rendimento e seu respectivo imposto sobre a renda na fonte devem ser informados na Declaração do Imposto Retido na Fonte (Dirf) do cliente-anunciante que tenha pagado às agências de propaganda valores correspondentes à prestação de serviços de propaganda e publicidade, conforme Instrução Normativa RFB nº 888/2008, art. 15, II.

“Art. 15. Os rendimentos e o respectivo imposto de renda na fonte deverão ser informados na Dirf:

(...)

II – do anunciante que tenha pago a agências de propaganda importâncias relativas à prestação de serviços de propaganda e publicidade”.

Frisa-se que tal obrigação se estende ao fornecedor em caso de pagamento de BVs às agências, como é de nosso entendimento.

As agências de propaganda e publicidade, por sua vez, devem fornecer às pessoas jurídicas que lhes pagaram rendimentos até 31 de janeiro do ano subsequente àquele a que se referir a Dirf, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias pagas e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior, conforme Instrução Normativa RFB nº 888/2008, art. 16, “ipsis litteris”:

“Art. 16. As pessoas jurídicas que tenham recebido as importâncias de que trata o art. 15 deverão fornecer às pessoas jurídicas que as tenham pago, até 31 de janeiro do ano subsequente àquele a que se referir a Dirf, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias pagas e

do respectivo imposto de renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior”.

As agências também devem informar o valor do imposto na sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme Instrução Normativa SRF nº 123/1992, art. 6º, bem como na sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao ano-calendário dos recebimentos.

As determinações acima têm como escopo a comprovação da efetiva realização dos serviços, sendo o cliente-anunciante, fornecedor e agência de propaganda solidariamente responsáveis por este ônus.

A efetiva comprovação dos serviços é de suma importância para as agências de propaganda, que se valerá de todos os meios disponíveis para fazer *jus* ao seu direito de compensação, como será demonstrado em capítulo próprio.

4.7. Natureza de antecipação do imposto sobre a renda na fonte

Para que haja a incidência do tributo sob comento, deve-se levar em conta a real existência de acréscimo patrimonial em um determinado período, como já estudado.

Entende-se, assim, que as normas que norteiam a incidência do imposto sobre a renda na fonte são verdadeiras normas autônomas, ao contrário do que afirmam alguns doutrinadores que entendem serem verdadeiro “desdobramento” de uma regra-matriz de incidência tributária do imposto.

Ora, a instituição da regra do imposto em questão não implica em tributação do patrimônio da fonte pagadora, e sim, a aquisição de renda pelo beneficiário.

Julia de Menezes Nogueira nos ensina que:

“(...) a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda pode ser exercida pelo legislador ordinário mediante a criação de várias regras-matrizes de incidência tributária. Esta realidade é reconhecida pela Doutrina, ainda que implicitamente, na medida em que se refere sempre a diversas “modalidades” de tributação de renda, ou a diversas “incidências” do imposto”⁴⁵.

Desta feita, são tributos distintos aqueles devidos pela pessoa jurídica, pela pessoa física e pela fonte pagadora, pelo simples fato de suas hipóteses de incidência e base de cálculo, além dos próprios sujeitos passivos serem distintos.

Além disso, como já mencionado, é juridicamente possível o imposto sobre a renda ser cobrado antecipadamente, desde que seja permitido aos beneficiários dos rendimentos a devida compensação do imposto. Repita-se, tal assunto é pacificado na Doutrina e Jurisprudência.

Trata-se, a espécie, de modalidade de incidência de uma técnica de arrecadação que, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, nada tem de reprovável ou injurídico.

Sobre o tema, preleciona o autor:

“A tributação na fonte é também oportuna, porque permite que o IR alcance contribuintes que, não sendo sediados ou domiciliados no Brasil, aqui auferem rendimentos. Além disso, evita, o quanto possível, a sonegação fiscal, a evasão e a inadimplência, bem como antecipa recursos à União, permitindo-lhes acuda, com maior presteza, a seus encargos”⁴⁶.

Estuda-se no presente trabalho a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda na fonte das importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços prestados de publicidade e propaganda, mas de acordo com as premissas acima adotadas, poderiam ser separadas várias regras matrizes de incidência tributária.

⁴⁵ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 121.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda. Perfil Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

Ressalvados o dever da União em criar mecanismos impeditivos de dupla incidência do imposto sobre a mesma renda e em observar os princípios constitucionais tributários e dos direitos dos contribuintes, está a entidade pública autorizada a instituir quantas regras-matrizes de incidência tributária para tributar renda e proventos de qualquer natureza desejar.

Para a atividade objeto do presente trabalho não foi diferente. A União criou os referidos mecanismos, sendo este o assunto que será tratado neste capítulo: as normas que tratam da natureza de antecipação do imposto sobre a renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços prestados de publicidade e propaganda.

As normas de compensação, por sua vez, serão tratadas no capítulo seguinte.

É importante ressaltar que a prestação imposta pela norma da incidência na fonte preenche todos os requisitos do art. 3º do Código Tributário Nacional, “*verbis*”:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Pois bem. O art. 651, II, §2º do RIR/99 dispõe que o imposto sobre a renda retido na fonte sobre os serviços prestados de publicidade e propaganda é considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.

Em sendo assim, a agência de propaganda e publicidade que possuir crédito oriundo do imposto em tela, cujo recolhimento foi feito pela própria agência, deverá preencher a ficha “Imposto sobre a renda na Fonte” que consta na pasta “Crédito”, na Declaração de Compensação, e deverá informar no campo “CNPJ da fonte pagadora” os dados da empresa anunciante (ou fornecedor, nos casos de BVs), mesmo que o Darf do IRRF tenha sido recolhido pela agência prestadora de

serviços, nos termos do disposto na IN RFB nº 900/2008, que trata da restituição e compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O problema surge neste ponto: cerca de 90% (noventa por cento) das declarações de compensação do saldo negativo da pessoa jurídica, cuja origem tenha créditos de imposto sobre a renda retido na fonte pelos serviços prestados de publicidade e propaganda com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são homologados ou são apenas homologados parcialmente.

Tal fato ocorre porque muitos clientes-anunciantes e fornecedores não informam em sua Dirf o montante pago às agências durante o ano-calendário anterior ao da referida obrigação, nem tampouco o valor do imposto sobre a renda na fonte retido, mesmo munidos dos competentes informe de rendimentos enviados pelas agências.

Sem se preocupar com os inúmeros motivos pelos quais levam o cliente ou o fornecedor a não confeccionar corretamente sua Dirf, focar-se-á no próximo capítulo o direito de compensação das agências e a premente necessidade de mudança na sistemática de retenção e ressarcimento do imposto sobre a renda de que é tratado no presente trabalho.

Em sendo assim, resta discorrer acerca do direito de compensação por parte da agência, partindo-se do pressuposto: (i) de que o cliente ou fornecedor não tenha informado o valor do montante pago à agência e o montante do imposto na renda retido; e (ii) de que é impossível obrigar o cliente-anunciante a retificar sua Dirf, por diversos motivos, como liquidação do cliente, dissolução irregular e impossibilidade de localização, etc., (iii) de que a agência tenha cumprido corretamente todas as demais obrigações legais a que estão sujeitas e de que esteja munida de toda a documentação necessária para comprovação da efetiva prestação dos serviços.

5. O DIREITO DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DAS AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Demonstrou-se no capítulo anterior que o imposto sobre a renda na fonte sobre os serviços de publicidade e propaganda tem natureza antecipatória.

Passa-se, doravante, a abordar o direito de compensação do imposto, concluindo-se ao final que ante as peculiaridades atinentes a esta matéria, a atual sistemática de retenção em compensação acaba incorrendo em prejuízos para a agência.

Ao final, serão apresentadas possíveis soluções para o problema.

5.1. Evolução histórica da compensação

A compensação, no campo do direito tributário, está prevista nos artigos 156, II, 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, este último introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU de 11/01/2001).

Trata-se de uma ferramenta de grande utilidade aos contribuintes, pois viabiliza o aproveitamento de créditos ou a recuperação rápida de tributos indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior aos cofres públicos.

O Código Tributário Nacional dispõe que a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos da lei.

Interessante é a observação de Edmar Oliveira Andrade Filho quando aduz que o fato do CTN remeter a matéria para a lei não significa que a compensação é matéria sob reserva exclusiva de lei.

Ou seja, não é a simples existência de uma lei, ou de qualquer lei, que satisfaz àquele mandamento.

Leciona o autor:

“(...) De fato, ele deve ser interpretado de acordo com o texto constitucional que, em face do princípio do devido processo legal substantivo (onde a ideia de razoabilidade é nuclear), outorga direito subjetivo ao sujeito passivo de obter a extinção do crédito tributário de maneira mais célere possível, o que não se compadece com o princípio do ‘solve et repet’”⁴⁷.

A regra do “solve et repete” é aquela segundo a qual o contribuinte só pode contestar a legitimidade de um tributo após havê-lo pago, ou, pelo menos, haver posto à disposição do Fisco a quantia por este reclamada, a título de tributo.

Muito embora não seja mais interpretada (e, portanto, aplicada) em seu sentido absoluto, continua a vigor em nosso sistema jurídico – a exemplo da ampla maioria das legislações estrangeiras – ainda que de forma mitigada.

Sobre o tema, Reis Friede ensina:

“(...) alguns doutrinadores têm defendido a tese de que o princípio ‘solve et repete’ se encontra completamente banido de nosso direito por comportar uma autêntica ‘regra medieval’, violentadora dos princípios constitucionais da igualdade (uma vez que a regra impõe (sic) diferença do contribuinte que tem como pagar em relação ao que não possui tais meios) e da universalidade da jurisdição (na medida em que a necessidade do depósito antecipado do valor em litígio impossibilita ou pelo menos dificulta ao interessado velar pela salvaguarda, junto ao Poder Judiciário, de seus direitos), confundindo, nesse particular, data *maxima venia*, a eliminação da anterior rigidez interpretativa da regra com sua completa supressão em relação ao nosso atual ordenamento jurídico em vigor.

Não há qualquer dúvida de que, atualmente, a força imperativa da regra ‘solve et repete’ pode ser, em muitas hipóteses, afastada, especialmente quando presente o *fumus boni iuris*, viabilizador última da plausibilidade do direito do contribuinte em relação ao pedido meritório de suspensão da exigibilidade imediata do crédito tributário”⁴⁸.

⁴⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2012, p. 712.

⁴⁸ FRIEDE, Reis. Medidas Liminares em Matéria Tributária. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 530.

O Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986 (DOU de 24.07.86) já previa a compensação, mas apenas a de ofício.

A partir da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (DOU de 31.12.91), tornou-se possível a compensação pelo contribuinte.

Assim dispõe o texto do art. 66 da citada lei, com redação dada pelas Leis nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 (DOU de 27.12.95) e nº 9.069, 29 de junho de 1995 (DOU de 30.06.95):

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo”.

Vittorio Cassone, em obra especial de diversos autores organizada por Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito, tece considerações favoráveis às normas supramencionadas, afirmando que:

“(…) Por conseguinte, o procedimento da auto-compensação praticado pelo contribuinte, sob a autorização da Lei 8.383/91, e reconhecido pelo próprio Fisco, não é nenhum absurdo, nem é de se estranhar, pois nele nada mais se dá do que o ‘acertamento’ de que igual forma ocorre no pagamento que faz do tributo sujeito a homologação⁴⁹”.

⁴⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Vol. III. Impostos Federais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 1225.

A possibilidade de compensação entre quaisquer débitos e créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, atualmente denominada Receita Federal do Brasil – RFB, tornou-se possível a partir da promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (DOU de 30.12.96), regulamentada pelo Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997 (DOU de 30.01.1997).

O art. 74, *caput*, da referida Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU de 31.12.02 e edição extra e retificada de 06.06.03), prevê:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão”.

Mais tarde, a Secretaria da Receita Federal editaria a IN SRF nº 21/97 (DOU de 11.03.97), alterada pela IN SRF nº 73/97 (DOU de 19.09.97) e IN SRF nº 41, de 7 de abril de 2000 (DOU de 10.04.00), dispondo sobre a compensação aludida.

Ao longo do tempo a legislação atinente à compensação sofreu inúmeras alterações, como as introduzidas pelas Leis nº 10.637/02 (DOU de 31.12.02 e edição extra e retificada de 06.06.03), nº 10.833/03 (DOU de 30.12.2003, edição extra-A) e nº 11.051/04 (DOU de 30.12.04, retificada no DOU de 04.01.04 e no DOU de 11.1.05).

A Secretaria da Receita Federal publicou ainda a IN nº 210/02 (DOU de 01.10.02), determinando que as compensações fossem efetuadas mediante entrega de declaração de compensação, seja nos casos de compensação com créditos de mesma espécie, seja nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação.

Assim, a extinção do crédito compensado passou a ser automática e resolutória, até que haja a posterior análise das compensações pela Receita Federal.

Com a inclusão do §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ficou expressamente previsto que a Secretaria da Receita Federal teria cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo administrado.

Ressalta-se que uma vez esgotado o prazo legal de apreciação da compensação efetuada, a mesma estará tacitamente homologada, operando-se a condição resolutória.

Em sendo assim, os efeitos jurídicos retroagem à prática do ato, conforme interpretação das disposições dos artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional, o mesmo ocorrendo para o caso de não-homologação pela autoridade administrativa.

Essa matéria será retomada no capítulo seguinte.

A Lei nº 11.051, de 2004 que também alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, criou a hipótese de a compensação ser considerada não declarada.

A não previsão da observância do processo administrativo fiscal, além da não existência de previsão expressa da extinção do crédito tributário são alguns dos efeitos caso a compensação seja considerada não declarada, porquanto ela é inexistente.

Pelo mesmo motivo, são afastadas as previsões relacionadas ao prazo de homologação e ao próprio instrumento da Per/DComp como confissão de dívida, nos termos do disposto no §13, do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

O programa Per/Dcomp é o instrumento pelo qual o sujeito passivo efetua a declaração de compensação, tendo sido disciplinado inicialmente pela IN SRF nº 460/04 (DOU de 29.10.2004).

As Instruções Normativas SRF nº 517/05 (DOU de 1º.03.05) e nº 534/05 (DOU de 06.04.05) alteraram, respectivamente, as Instruções Normativas SRF nº 486/04 (DOU extra de 30.12.04) e nº 460/04, aprovando o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação e adaptando as regulamentações às inovações trazidas pela Lei nº 11.051/04.

A IN SRF nº 600/05 (DOU de 30.12.05) consolidou as regulamentações acerca do instituto da compensação.

Posteriormente, a referida IN foi revogada pela IN RFB nº 900/08 (DOU de 31.12.08), em vigor até hoje, com alterações introduzidas pelas INs RFB nº 973/09 (DOU DE 30.11.09), 981/09 (DOU de 21.12.09), 1.067/10 (DOU de 25.08.10) e 1.224/11 (DOU de 26.12.2011).

As grandes novidades trazidas pela IN RFB 900/08 foram a possibilidade de utilização do Per/Dcomp nas hipóteses de restituição e reembolso de contribuições previdenciárias, restringindo uso do procedimento via formulário de papel, que dificultava a recuperação dos valores, bem como a revogação da limitação de 30% antes imposto às compensações em relação ao valor total devido à Previdência.

5.2. Efeitos da declaração de compensação

A compensação é uma modalidade de extinção da obrigação jurídica. Seu conceito tem origem no direito civil e está definida no art. 368 do Código Civil.

Assim, há compensação quando os sujeitos da relação jurídica são credores e devedores uns dos outros e se utilizam desta situação para promover a extinção de obrigações recíprocas.

No comentário de nº 6 ao art. 369 do Código Civil, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery tratam da compensação tributária, nestes termos:

“Crédito tributário. A compensação de crédito tributário deve ser feita de acordo com as condições e sob as garantias fixadas em lei. Exige a compensação título líquido e certo, não se considerando como tal a simples declaração firmada pelo Secretário da Fazenda Estadual. Não tendo a lei autorizativa fixado as garantias e as condições para a compensação como exigido pelo Código Tributário Nacional, pode a Administração estipulá-las por meio de regulamento (RT 779/361)”⁵⁰.

No campo do direito tributário, a compensação é uma das formas de extinção das obrigações tributárias.

Entretanto, ao contrário do que ocorre no âmbito das relações jurídicas regradas pelo direito civil, incide sobre relações jurídicas em que ente público figura como titular de direitos e deveres indisponíveis.

Desta feita, as normas que regulamentam a compensação estipulam condições e garantias e até mesmo limites para que seja procedida a extinção das obrigações tributárias entre o Fisco e o contribuinte.

Ao declarar a compensação, a atividade do administrado produz desde logo seus efeitos, uma vez que a homologação da compensação pela autoridade administrativa é prevista sob condição resolutória e não suspensiva.

Vale dizer, condição resolutiva é aquela cujo implemento faz cessar os efeitos do ato ou negócio jurídico.

Sobre essa modalidade de condição, leciona Silvio de Salvo Venosa:

“No caso da condição resolutiva, dá-se de plano, desde logo, a aquisição do direito. A situação é inversa à condição suspensiva. O implemento da condição resolutiva ‘resolve’ o direito em questão, isto é, faz cessar seus efeitos, extingue-se. A obrigação é desde logo exigível, mas o implemento restitui as partes ao estado anterior. A retroatividade das condições é aqui mais patente porque o direito sob condição resolutiva é limitado, podendo-

⁵⁰ JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado e Legislação Extravagante. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 499.

se até dizer, ainda que impropriamente, mas para melhor compreensão, que se trata de um direito 'temporário'. Com o implemento, apagam-se os traços do direito"⁵¹.

A condição resolutiva pela qual é tratada no presente estudo é aquela que não interfere na eficácia ou perfeição da compensação declarada, ou seja, enquanto sua homologação não se realizar, vigorará o direito nela estabelecido.

Karem Jureidini Dias faz interessante comentário sobre esse tema:

“Apesar de tardiamente, merece aplausos a atitude do poder legislativo de veicular norma compatível com a prescrição de lei complementar, reconhecendo que a compensação, assim entendida como a norma individual e concreta também introduzida no ordenamento vigente por ato de particular, desde que preenchidos os requisitos previstos em lei, de fato extingue o crédito tributário. Este é o momento da extinção do crédito tributário, assim como ocorre com o pagamento. É bem verdade que a extinção fica sujeita à posterior averiguação por parte da autoridade administrativa, mas a averiguação posterior em nada prejudica a definitividade da extinção da obrigação tributária, já que a outra norma jurídica introduzida no ordenamento retire sua validade, alterando a situação do fato jurídico"⁵².

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

O art. 24, da Lei nº 11.457, de 2007 (DOU de 19.03.07) determina que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Todavia, a Receita Federal do Brasil não costuma cumprir este prazo, fato que obriga contribuintes a entrar na Justiça com pedidos de liminares, como

⁵¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2012, p. 473.

⁵² GRECO, Marco Aurélio, et al. Compensação Tributária. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 34.

recentemente noticiado quanto a um pedido do Ministério Público Federal em Marília, interior de São Paulo.

O Órgão conseguiu no dia 25 de julho de 2011 decisão favorável que obriga a Receita Federal no Estado de São Paulo a concluir a análise de todos os procedimentos de reembolso, cancelamento, compensação, restituição e ressarcimento de tributos indevidos pagos ou pagos a maior, que tenham sido protocolados há pelo menos 360 dias até o dia 27 de junho de 2011.

Tal pedido se fundamenta no fato de que a demora incorre em inúmeros prejuízos tanto para os contribuintes quanto para o erário público, uma vez que os valores são corrigidos pela Selic.

Para finalizar o presente tópico, vale dizer que o §6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Contudo, tal presunção de confissão é relativa, pois ao sujeito passivo é facultada a apresentação de manifestação de inconformidade pela não-homologação que estará sujeita a reexame, se for o caso, pelo Conselho de Contribuintes, matéria que será tratada em capítulo pertinente.

5.3. Princípios administrativos ligados ao dever jurídico de devolver

O dever jurídico de devolver por parte da administração pública está consubstanciado nos princípios da legalidade, moralidade e eficiência administrativas, esculpidos no art. 37 da Constituição Federal.

Sobre tema, José Afonso da Silva ensina que:

“A Administração Pública é informada por diversos princípios gerais, destinados, de um lado, a orientar a ação do administrador na prática dos atos administrativos e, de outro lado, a garantia a boa administração, que se

consubstancia na correta gestão dos negócios públicos e no manejo dos recursos públicos (dinheiro, bens e serviços) no interesse coletivo, com o que também se assegura aos administrados o seu direito a práticas administrativas honestas e probas”.

Passamos a estudá-lo:

5.3.1. Legalidade

O princípio da legalidade administrativa é a exigência de que toda ação administrativa deve encontrar na lei sua razão de ser.

Entretanto, observar o princípio da legalidade significa muito mais que isso.

Observar o princípio da legalidade significa se atentar para com todo o ordenamento jurídico e não apenas à literalidade da lei.

Assim, uma vez instada administrativamente ou judicialmente a efetuar pagamento de tributo compensado com saldo negativo cujo crédito foi oriundo do imposto sobre a renda na fonte e uma vez que haja inconsistência entre o Per/Dcomp e a Dirf do anunciante, estará a administração pública obedecendo ao princípio da legalidade se ainda assim homologar a declaração da agência, pois estará levando em consideração outros elementos que podem comprovar efetivamente a prestação de serviços e o efetivo recolhimento do tributo devido.

Desta forma, para ser reconhecido o direito de compensação a agência, prescinde-se que todas as formalidades previstas em leis e demais atos normativos sejam efetivamente cumpridas.

A propósito, a comprovação da efetiva prestação dos serviços, ou seja, a origem do recebimento de rendimentos pagos por clientes-anunciantes ou fornecedores nos casos de BVs, pode ser demonstrada por vários meios, tais como a apresentação do respectivo Darf recolhido aos cofres públicos por parte da

agência, o fornecimento do comprovante do envio do informe de rendimentos às fontes pagadoras, as notas fiscais de prestação dos serviços, etc.

Na medida em que constatada uma omissão por parte de um cliente-anunciante, como a ausência de informação acerca do montante pago e respectivo imposto retido relativo a pagamento pelos serviços prestados pela agência, ainda assim prevalecerá o direito de compensação desta última, uma vez que a manutenção dos respectivos montantes em mãos do Fisco pode configurar hipótese de ilegalidade continuada.

Passa-se a abordar o princípio da moralidade administrativa.

5.3.2. Moralidade

O princípio da moralidade administrativa está consagrado no *caput* do art. 37, da Constituição Federal, assim como os princípios da legalidade e eficiência administrativas.

O princípio da moralidade é aquele que determina que todos os atos da administração pública devam ir ao encontro dos padrões éticos e morais de uma determinada sociedade.

Mais uma vez, José Afonso da Silva trata do tema com maestria:

“A ideia subjacente ao princípio é a de que moralidade administrativa não é moralidade comum, mas moralidade jurídica. Essa consideração não significa necessariamente que o ato legal seja honesto. Significa, como disse Hauriou, que a moralidade administrativa consiste no conjunto de ‘regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração’.

Pode-se pensar na dificuldade que será desfazer um ato, produzido conforme a lei, sob o fundamento de vício de imoralidade. Mas isso é possível porque a moralidade administrativa não é meramente subjetiva, porque não é puramente formal, porque tem conteúdo jurídico a partir de regras e princípios da Administração. A lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente. Quando sua execução é feita, por exemplo, com o intuito

de prejudicar alguém deliberadamente, ou com o intuito de favorecer alguém, por certo que se está produzindo um erro formalmente legal, mas materialmente comprometido com a moralidade administrativa.

A probidade administrativa é uma forma de moralidade administrativa que mereceu consideração especial pela Constituição, que pune o ímprobo com a suspensão de direitos políticos (art. 37, §4º). A probidade administrativa consiste no dever de o funcionário servir a Administração com honestidade, procedente no exercício de suas funções, sem aproveitar os poderes ou facilidades dela decorrentes em proveito pessoal ou de outrem a quem queira favorecer. Cuida-se de uma imoralidade administrativa qualificada. A improbidade administrativa é uma imoralidade qualificada pelo dano ao erário e correspondente vantagem ao ímprobo ou a outrem⁵³.

Assim, não é moralmente correto do ponto de vista administrativo que uma declaração de compensação da agência não seja homologada pelo simples fato de que houve omissões ou erros cometidos em obrigações acessórias por terceiros, uma vez que a prestação de serviço, o recebimento de rendimentos por parte da agência e a comprovação do pagamento do imposto sobre a renda retido na fonte é de fácil constatação.

Finalmente, define-se o que se entende por princípio da eficiência.

5.3.3. Eficiência

Eficiência administrativa não é apenas exercer materialmente as atividades de que se foi encarregado, mas principalmente agir no sentido de pleno atendimento dos valores fundamentais consagrados na Constituição Federal.

José Afonso da Silva assim define o conceito de eficiência:

“(...) não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas; qualifica atividades. Numa ideia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, introduzido agora no

⁵³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 670.

art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados”⁵⁴.

Desta feita, entende-se que estará a administração pública agindo com eficiência se homologar a declaração de compensação das agências ainda que não haja compatibilidade entre o cruzamento da declaração com as obrigações acessórias de terceiros, pois assim se evitará que manifestações de inconformidade sejam apresentadas, aproveitando-se, assim, de forma mais razoável dos recursos colocados à disposição dos agentes públicos, economizando dispêndios desnecessários.

Conclui-se que o dever de devolver por parte do Fisco está consubstanciado nos três princípios esculpido no art. 37 da Constituição Federal e explanados acima, os quais devem ser conjugados mutuamente.

5.4. A verdade real

Como a não-homologação da declaração de compensação é uma penalidade, é impositivo que o direito de ampla defesa da agência seja respeitado para que prevaleça a verdade material.

Mas o que seria a verdade material, também conhecida como princípio da verdade real?

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da verdade material impera no direito processual administrativo, e como tal:

“Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 673.

parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido apartado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial”⁵⁵.

Sobre o tema, convém citar a lição de José Arthur Lima Gonçalves acerca do processo administrativo:

“(…) *Procedimento* seria, assim, o desencadear de atos praticados no desempenho da função administrativa em geral, podendo ou não envolver situações de controvérsia ou acusações. Já o termo *processo* seria dedicado exclusivamente aos procedimentos que envolvessem essas últimas referidas circunstâncias”⁵⁶.

Com maestria, prossegue o autor:

“Deve-se, pois, a administração tributária buscar a *verdade material* acerca dos acontecimentos que, no mundo fenomênico, detecte e julgue subsumirem-se às hipóteses de incidência abstratamente descritas nas normas jurídicas de tributação. Não pode, no entanto, a administração pretender complementar, aprimorar, suprir ou, de qualquer forma, alterar ou inovar matéria constitucionalmente submetida – de forma solene e severa – à mais absoluta e estrita legalidade”⁵⁷.

Por meio do princípio da busca pela verdade real, a administração não pode agir baseada apenas em presunções, se há possibilidade de descobrimento da efetiva ocorrência dos fatos correspondentes por outros meios.

Neste ponto, mais uma vez vale lembrar que diversos outros meios podem comprovar a efetiva prestação de serviço, bem como a retenção e recolhimento do montante do tributo, suficientemente necessários para a homologação das declarações de compensação das agências.

⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 975.

⁵⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109.

⁵⁷ Obra citada, p. 117.

Como ensina Hugo de Brito Machado Segundo, a busca da verdade material é decorrente direto da regra da legalidade, pois, segundo ele:

“Diz-se decorrência direta da legalidade porque o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável a que haja a correta observância das leis que lhes são aplicáveis. Presumindo a ocorrência de um fato que na verdade não ocorreu, a Administração termina por aplicar ao caso uma lei que, a rigor, sobre ele não incidiu, não lhe sendo aplicável. Pratica-se, em outras palavras, uma ilegalidade em face do desconhecimento da verdade”⁵⁸.

Não se pretende vergastar o dever legal da administração em exercer sua atividade nos estritos termos da lei, mas sim, discorrer acerca da premente necessidade de se buscar a verdade real dos fatos, prevalecendo-se assim o direito do administrado.

Pois bem. Ante as peculiaridades da sistemática de retenção na fonte em tela e também por conta do emaranhado de normas e obrigações a que estão sujeitos agência e cliente-anunciante, a compensação por parte da agência acaba sendo penosa à agência, que tem cerca de 90% (noventa por cento) de suas declarações de compensação não homologadas ou homologadas parcialmente pelo Fisco.

Como explanado em capítulos anteriores, a agência de propaganda é a responsável pelo pagamento do imposto sobre a renda retido e assim faz em seu próprio nome e CNPJ, consolidando num único DARF o valor retido em um determinado período.

Deve, outrossim, fornecer informe de rendimento aos anunciantes, que por sua vez devem informar em sua Dirf os respectivos valores.

O órgão arrecadador e fiscalizador do imposto sobre a renda cruza os valores informados em Dirf pelo cliente-anunciante com os dados informados na Per/Dcomp pela agência, onde esta demonstra o crédito oriundo da retenção de

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2012, p. 30.

imposto sobre a renda na fonte incidente sobre as importâncias recebidas ou creditadas sobre os serviços de publicidade e propaganda prestados.

Havendo, porém, a não rara hipótese de um cliente-anunciante não informar os valores referidos em sua Dirf, fatalmente terá a agência sua declaração de compensação não homologada ou homologada parcialmente.

Vale dizer, por conta das Bonificações por Volumes, as agências faturam contra diversos fornecedores (gráficas, rádios, jornais, revistas, etc.), localizados em todo o Território Nacional.

Durante um exercício, muitos deles e até mesmo clientes deixam de trabalhar com a agência, ou mesmo fecham as portas sem qualquer explicação.

Tais fatos contribuem para que não se cumpra o disposto em lei, e as agências, que além de sofrer a retenção e ter que recolher e declarar futuras compensações, sofrem todo o ônus de não ter a referida declaração homologada por conta da omissão de terceiros.

Contudo e como será recomendado ao final, entende-se que ainda assim deve o Fisco homologar as declarações de compensação das agências, uma vez que a ele cabe a busca da verdade material.

Para reforçar esta tese, convém transcrever como o 1º Conselho de Contribuintes se manifestou no sentido de que para demonstrar o direito à compensação das retenções sofridas no ajuste anual, basta a comprovação da retenção, nestes termos:

“IRRF – COMPROVAÇÃO – é certo que o imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos poderá ser compensado, na declaração de ajuste do período, pela pessoa física ou jurídica, se a interessada possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. Mas, tendo o contribuinte apresentado outros elementos, em consonância com a escrituração, que provam ter a pessoa jurídica sofrido o ônus do imposto é de se reconhecer o direito creditório, ainda que

parcialmente. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Marcos Vinicius Neder de Lima – Presidente. (BRASÍLIA. 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 107-09.565 da 7ª Câmara, de 13.11.2008)”.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região prolatou o seguinte Acórdão, cuja ementa transcreve-se:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RECOLHIMENTO. Foi com base na declaração da fonte pagadora de retenção do I.R. do Apelado, que a sentença julgou procedente o pedido, uma vez que a declaração retificadora do contribuinte sanara meros erros formais da originariamente apresentada, sem qualquer reflexo quando à referida retenção. A Fazenda Nacional alega que tal recolhimento, pela fonte pagadora não se efetivou, motivo pelo qual entende exigível do contribuinte o imposto, mesmo porque a empresa não apresentou a correspondente DIRF. Na sistemática tributária brasileira, cabe à empresa reter e recolher o I.R. devido pela pessoa física, empregado, prestador de serviços auferido de pró-labore ou, a qualquer título, remunerado. Se a empresa não recolheu o retido, como insinua a Apelante, caberia a esta exigir daquela, e não do contribuinte (que já sofreu a tributação pelo agente do fisco, no caso, a fonte pagadora responsável), aquilo que foi descontado do contribuinte e não pago pela fonte retentora (a omissão, em tese, caracteriza crime contra o sistema tributário). Quanto aos honorários fixados, a verba honorária, como fixada, atende ao requisito da equitatividade. Negado provimento à apelação e à remessa necessária. ACÓRDÃO: Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decide a Quarta Turma Especializada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, em negar provimento ao recurso e à remessa necessária, nos termos do Voto do Relator, constante dos autos e que fica fazendo parte integrante do presente julgado. (RIO DE JANEIRO. 2ª Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Acórdão nº 2005.51.01.015423-8 da Quarta Turma, de 06 de maio de 2008)”.

Mais recentemente, o Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região prolatou o seguinte Acórdão:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RECOLHIMENTO. Nos termos do §3º do art. 28, da Lei 10.833/03, compete à instituição financeira perante a qual foi efetuado o recolhimento do imposto de renda, e não ao

executado, o fornecimento, ao exeqüente e à Receita Federal, da DIRF relativa à retenção fiscal realizada nos autos. Agravo desprovido. (Porto Alegre. Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região. Acórdão nº 0129100-07.1994.5.04.0026 AP da 8ª Turma, de 28.07.2011)”.

Diante dessas premissas, prudente é a agência que calcula e recolhe aos cofres públicos o imposto sobre na fonte devido, como explanado em capítulos anteriores, procedendo com o disposto nas normas estudadas, ou seja, informando os valores retidos e recolhidos em DCTF, e no final do ano-base, na DIPJ, enviando ao cliente-anunciante, destarte, o competente informe de rendimentos com a discriminação do montante recebido e do imposto retido.

Para a agência, é impossível controlar e até mesmo obrigar o participante a cumprir o determinado em lei, para isso já envia o informe de rendimentos.

Desta feita, igualmente prudente é a agência que providencia o envio do documento mediante aviso de recebimento e se possível em mãos próprias.

Deve a agência conservar toda a documentação suporte dos serviços efetivamente prestados, para assim servir de instrução em processos administrativos e judiciais visando a homologação das declarações de compensação.

Como anteriormente citado, a impossibilidade de controle aludida pode ser dar por conta de diversos fatores relacionados aos participantes, tais como: sua liquidação, seja judicial, seja de fato; a rescisão de contrato de prestação de serviços ou de carta-acordo, seja expressa ou tácita, com a conseqüente perda de contato entre os envolvidos; a mudança de endereço do participante sem prévio aviso à agência; o desconhecimento da lei; dentre outros.

Conclui-se, ademais, que o mero erro formal por parte de terceiros não afasta o direito de compensação do imposto sobre a renda na fonte pelos serviços prestados por serviços de propaganda e publicidade.

Transcreve-se, a seguir, alguns entendimentos elucidativos de Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil acerca de erro formal cometido em declarações:

“ERRO DE PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO. DIREITO À COMPENSAÇÃO RECONHECIDO. Comprovado nos autos que o interessado se equivocou ao informar a origem do direito creditório e confirmada a existência do montante pleiteado, impõe-se o deferimento do pedido de compensação”. (BELÉM. Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Acórdão nº 01-8837, da 1ª Turma, de 02.08.2007).

“COMPENSAÇÃO. ERRO NA FORMULAÇÃO DO PEDIDO. O erro na formulação do pedido não impede a análise do pleito quando se apresenta inequívoca a intenção do contribuinte. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. Reconhecido o direito creditório ao qual foi vinculada a compensação, evidencia-se a exatidão da homologação da compensação até o montante do crédito reconhecido”. (JUIZ DE FORA. Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Acórdão nº 09-18157, da 2ª Turma, de 07.01.2008).

“RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. ERRO DE FATO. Comprovado em parte o erro de preenchimento das declarações de rendimentos, defere-se parcialmente o pedido de restituição e homologa-se as DCOMP até o limite do novo valor do saldo negativo de IRPJ calculado”. (SÃO PAULO. Delegacia da Receita Federal de Julgamento, Acórdão nº 16-7190, de 25.05.2005).

“Reconhecimento de Direito Creditório – Antecipações de Imposto versus Salgo Negativo de IRPJ – Erro de Formalização. O direito à restituição de saldo negativo não é gerado pelas declarações apresentadas – embora o resultado deva nela estar expresso – e sim pelo fato do contribuinte ter efetuado recolhimento de tributos, a título de antecipações, em valor superior ao devido no encerramento do exercício. Retificação de DCTF com Objetivo de Utilização de Saldos Negativos de Períodos Anteriores Abrangidos Pela Decadência para Compensação com Estimativas Devidas em 2001 e 2002 – Impossibilidade a teor do que dispõe o art. 147, §1º da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – qualquer declaração retificadora apresentada com o intuito de reduzir ou excluir tributos somente será considerada quando comprovado erro de fato no preenchimento da declaração original”. (CAMPINAS. Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Acórdão nº 05-19614, da 2ª Turma, de 22.10.2007).

Assim, é necessário que se respeito ao princípio da verdade material, pois, considerando o teor da DIPJ da agência, bem como a prova cabal do recolhimento do imposto por meio do respectivo Darf e o comprovante do envio do informe de rendimento aos anunciantes, além das notas fiscais que comprovam a efetiva prestação dos serviços, os erros de preenchimento da Dirf cometidos pelos clientes devem ser considerados meros erros formais, restando comprovado o direito creditório e a consequente compensação.

Em recente decisão, assim decidiu o Tribunal Regional Federal da Primeira Região assim decidiu um caso envolvendo meros erros formais em obrigações acessórias:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL – MANDADO DE SEGURANÇA – LIMINAR – IRRF INCIDENTE SOBRE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO – NEGADA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS NA VIA ADMINISTRATIVA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS COMPENSANDOS ATÉ QUE JULGADO O MS – RECONHECIMENTO ADMINISTRATIVO DOS CRÉDITOS COMPENSANDOS – PRESENÇA DA FUMAÇA DO BOM DIREITO – AGRAVO PROVIDO.

1. Em se tratando de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, há que se admitir a interposição de agravo de instrumento (CPC, art. 522), não sendo caso de sua conversão em retido.
2. O não cumprimento do disposto no art. 526 do CPC (juntada, no prazo de três dias, de cópia do agravo perante o juízo a quo) reclama comprovação pelo agravado (parágrafo único do art. 526 do CPC), o que não pode ser feito com base em consulta ao andamento processual, pois, como consabido, não tem cunho oficial, mas meramente informativo.
3. O fato gerador do imposto de renda retido na fonte é o pagamento ou crédito aos titulares, sócios ou acionistas, de parcela do lucro da empresa, o que vier primeiro. (§2º do art. 9º da Lei n. 9.245/95). Tais verbas devem ser incluídas na declaração relativa ao ano base em que ocorrente a operação envolvendo esses montantes (e a consequente retenção do IRRF), não quando há o efetivo repasse à empresa acionista de tais quantias, em face de expressa previsão legal.
4. Considerando, todavia, que a creditação de valores decorrentes do IRRF incidente sobre juros sobre capital próprio é permitida pela legislação de regência e que o próprio fisco reconheceu, na hipótese, a existência desses créditos para a recorrente (apenas impede a compensação em face de

irregularidades meramente formais), é demasiadamente oneroso à contribuinte permitir a inclusão em dívida ativa dos débitos com os quais pretende compensar; simples declaração retificador pode suprir as irregularidades, não trazendo prejuízo para a Administração a pretendida compensação.

5. Agravo provido.

6. Peças liberadas pelo Relator, em 15/02/2011 para publicação do acórdão.

ACÓRDÃO: Decide a 7ª Turma DAR PROVIMENTO ao agravo por unanimidade. (Brasília. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. AI nº 0075379-30.2010.4.01.0000/MG, de 15.02.2011).

Os casos de erros de fato contidos em qualquer obrigação acessória e apuráveis pelo seu exame devem ser retificados de ofício pela autoridade administrativa a quem competir a revisão, conforme disposto no art. 147, §2º do Código Tributário Nacional, ainda que cometidos por terceiros.

5.5. A não-homologação da declaração e defesa administrativa

Não homologada a compensação da agência nos casos em que tratamos, a autoridade administrativa deve cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos supostamente compensados de forma indevida, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade.

Somente nos casos em que a agência não efetua o pagamento no prazo legal ou não apresente tempestivamente a defesa administrativa contra a não-homologação, é permitido que o débito seja encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União.

Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade, caberá recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme disposições contidas no §11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

O rito processual a ser obedecido, tanto para a manifestação de inconformidade quanto para o recurso acima referido, é o do Decreto nº 70.235, de 1972 (DOU de 07.03.72).

Neste ponto, convém ressaltar que os princípios gerais comuns a todos os processos, tais como o princípio da justiça, da segurança jurídica, da isonomia, da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da publicidade, bem como dos princípios comuns ao processo judicial, tais como o devido processo legal, a ampla defesa e contraditório, a instrumentalidade e economia processuais, o duplo grau de jurisdição e a necessária fundamentação das decisões, e finalmente, os princípios específicos do processo administrativo, tais como os princípios da utilidade, da não-submissão do órgão julgador ao poder hierárquico, da verdade material e da oficialidade, devem ser respeitados quando do procedimento e julgamento das manifestações de inconformidade e recurso ao Conselho dos Contribuintes apresentados pelas agências.

A compensação realizada pela agência e objeto de inconformidade, na forma da lei, passa a ter a mesma natureza de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de que trata o art. 151 do CTN.

5.6. Compensação em sede cautelar e antecipatória

Uma das mais acaloradas discussões que se estabeleceu tanto na Doutrina como na jurisprudência desde que se tornou possível a compensação de obrigações tributárias, é o exato limite da compensação e sua consequente admissibilidade em sede cautelar e também em sede de tutela antecipatória.

O art. 170 do Código Tributário Nacional pressupõe, em princípio, que para a compensação ser deferida deve existir um crédito tributário. Uma vez deferida a compensação, extingue-se o crédito.

Diversos julgados vedam a compensação pelo contribuinte antes do trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece o crédito em favor do sujeito

passivo, uma vez que não seria razoável pôr termo ao crédito tributário do Fisco por compensação com suposto (uma vez que ainda não plenamente comprovado) crédito favorável ao contribuinte (crédito líquido).

A questão acabou por ser objeto de súmula do STJ, que expressamente veda à obtenção de compensação de créditos tributários por via de medida liminar, nestes termos:

“STJ – Súmula 212: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”.

A Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992 (DOU de 1º.07.1992), em seu art. 1º, §5º, expressamente proibiu o deferimento de medidas liminares para a obtenção de compensação de créditos tributários ou previdenciários.

Mesmo após a edição da referida súmula e das primeiras medidas provisórias restritivas à compensação tributárias (que acrescentaram o §5º ao art. 1º, da Lei nº 8.437, de 1992), alguns entendimentos particularmente em sede de tutela antecipatória permaneceram a defender a plena admissibilidade da compensação antes do trânsito em julgado da decisão meritória que reconhece a plena liquidez do crédito em favor do contribuinte.

Contudo, sobreveio o art. 170-A, do Código Tributário Nacional, por determinação do art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001, restando incontroversa, pelo menos em princípio, a efetiva impossibilidade de proceder à compensação de créditos tributários, antes de estes se tornarem líquidos, com o respectivo trânsito em julgado da decisão judicial, *verbis*:

“Art. 170-A. é vedada a compensação, mediante o aproveitamento do tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

O entendimento aqui adotado é o mesmo de Reis Friede, para quem que é possível a compensação tributária e previdenciária por meio da utilização da tutela

antecipatória, em circunstâncias excepcionais, como vem sendo julgados alguns casos.

Para o autor:

“A questão, mais uma vez, alude à plena demonstração quanto à sinérgica existência de liquidez e certeza do crédito em favor do contribuinte, considerando ser, pelo menos em princípio, impossível compensar créditos efetivos, em favor do Fisco, com supostos ou pretensos créditos do contribuinte, ainda não reconhecidas em sua inteireza”⁵⁹.

Por fim, sobre a possibilidade de concessão de medida liminar para declarar, *initio litis*, o direito à compensação tributária, entende Gabriel Lacerda Troianelli:

“(…) lamentavelmente poucos tribunais a vem reconhecendo, e quase sempre indeferem, tout court, qualquer medida liminar que tenha por objeto a compensação tributária, ainda que trate apenas da declaração do direito. Para evitar tal equívoco, o verbete 212 deveria ser reescrito da seguinte forma: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar, sendo esta cabível, no entanto, para antecipar a declaração do direito à compensação tributária de que trata o verbete 213”⁶⁰.

5.7. Declaração de compensação considerada não declarada

A Lei nº 11.051, de 2004 trouxe importantes alterações na legislação pertinente à compensação tributária. Entre elas inquestionavelmente está a denominada compensação não declarada, prevista no §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, reza o citado dispositivo legal:

“§12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

⁵⁹ FRIEDE, Reis. Medidas Liminares em Matéria Tributária. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 619.

⁶⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Comentários aos Novos Dispositivos do CTN: A LC 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

I – previstas no §3º deste artigo;

II – em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF.

Os efeitos da declaração considerada não declarada é que a ela não se aplica o disposto nos §2º, e §§ 5º ao 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sendo assim, a declaração de compensação não extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação e o crédito tributário permanece exigível.

Desta feita, pode o Fisco cobrar o débito imediatamente.

Se a homologação da declaração não é possível, não existe prazo para que a administração homologue.

Da mesma forma, não há intimação para pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, e a manifestação de inconformidade, bem eventual recurso ao Conselho de Contribuintes, também não são cabíveis.

Contudo, tal restrição pode ser questionada judicialmente, por violação ao art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Diante do exposto, tem-se que todo e qualquer recurso interposto contra decisão que julgar não declarada a compensação não terá o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a teor do que dispõem os §§11 e 13.

Nanda obstante ao disposto no §12 mais acima transcrito, não se depreende que os créditos inexistam, ou que não possam ser ressarcidos, mas somente que não são possíveis de serem compensados administrativamente,

Em todo caso, o lançamento de ofício deverá ocorrer para que o crédito seja validamente exigido, pois uma vez reconhecido pelo Fisco como não declarado o pedido de compensação formulado pelo contribuinte, além de haver consequências no tocante a esse não-conhecimento do pedido de compensação, também ocorre o não-conhecimento das informações nele contidas.

Sobre isso, interessante é a observação de Maria Rita Ferragut, que preleciona:

“Em respeito a segurança jurídica e à legalidade, não pode o fisco imputar ao pedido de compensação consequências jurídicas não previstas em lei, e muito menos defender, com base em pretense interesse público e razoabilidade, efeitos de compensação não declarada à norma produzida pelo contribuinte, e, simultaneamente, de declarada para a constituição do débito nela contida”⁶¹.

O art. 31, §3º, da IN nº 460/04, dispõe o seguinte:

“§3º A autoridade da SRF que considerar não declarada a compensação determinará a imediata constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, bem assim a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados.

Considerando-se que existe somente a declaração de compensação do contribuinte como instrumento constituidor de seu débito, não há que se falar em hipótese de confissão de débito neste caso, uma vez que a cobrança será imediata em relação aos débitos já lançados de ofício ou confessados.

Todavia, a constituição do crédito deverá ocorrer nas demais situações.

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio, et al. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 191.

E se essas “demais situações” existem, é porque a compensação não declarada não pressupõe a confissão do débito.

Vejamos o que dispõe o art. 5º, §1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, *in verbis*:

“Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”.

Em princípio, qualquer documento produzido pelo contribuinte que relatar a existência do crédito constituir-se-á em confissão de dívida, dispensando o lançamento.

Contudo, a legislação não pode ser interpretada dessa forma.

O §6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pressupõe a existência de uma declaração de compensação devidamente conhecida pelo Fisco, homologada ou não, razão pela qual é imprescindível a existência de lançamento de ofício na hipótese de compensação não declarada.

Desta feita, a declaração considerada não declarada não é confissão de dívida para fins de constituição do crédito tributário, devendo a administração lançar de ofício.

Tal lançamento, contudo, tratando-se de revisão de declaração, deve ser fundamentado, como nos ensina Alberto Xavier:

“Tanto o ato de lançamento de ofício por revisão da declaração, quanto ao ato de revisão de ofício (como todo o ato administrativo que afete direitos e interesse do cidadão) devem ser fundamentados, isto é, devem indicar as razões de fato e de direito em que se baseiem, demonstrando a ocorrência dos pressupostos de fato para sua realização, previstos em lei.

Assim, não será válido o lançamento de ofício que não demonstrar que a declaração ou esclarecimento não foram prestados ou foram recusados, ou que ocorreu falsidade, erro ou omissão nos elementos declarados. Como também não será válida revisão de lançamento que não demonstre a existência de fraude, vício ou forma ou erro de fato”.⁶²

5.8. Prescrição e decadência

A Per/Dcomp é instrumento hábil para a constituição do crédito tributário em favor do contribuinte e deste em favor do Fisco, nos termos do art. 74, §6º da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 10.833, de 2003:

“§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

A Lei nº 10.637, de 2002, que introduziu o §4º ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, tratou da regra transitória de conversão dos pedidos pendentes de compensação em declaração de compensação, tornando-as documentos hábeis à extinção da relação jurídico obrigacional.

Como explanado, as declarações de compensação extinguem o crédito tributário até sua ulterior homologação.

Desta feita, se de um lado a homologação da extinção da relação jurídica pode ocorrer de forma expressa ou tácita, de outro a não-homologação do fato jurídico da compensação deve ser expressa.

Conclui-se que o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para apreciar a compensação efetuada, sob pena de se extinguir a relação jurídica e, conseqüentemente, de forma definitiva estará extinto o crédito tributário inicialmente confessado.

⁶² XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 254.

Chega-se a esta conclusão ao se interpretar sistematicamente o art. 156, II, do Código Tributário Nacional e os §§ 2º, 4º, e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vale dizer que o prazo decadencial para o Fisco negar a extinção da relação jurídica não se confunde com o prazo prescricional de cobrança.

Uma vez que a declaração de compensação é ao mesmo tempo confissão de dívida e documento hábil à extinção do crédito tributário, não é imprescindível à autoridade administrativa que proceda com o lançamento de ofício.

Por outro lado, a eficácia da declaração só não se opera se a autoridade administrativa expressamente não homologa a compensação.

Em sendo assim, a liquidação do crédito compensado deve ser reconhecido enquanto não existir notificação de não-homologação pelo Fisco.

Todavia, o crédito tributário permanecerá com a exigibilidade suspensa até que decisão administrativa definitiva declare ser o fato jurídico da compensação total ou parcialmente improcedente.

Ao contribuinte cabe o direito de ser notificado da não-homologação, em obediência ao princípio da publicidade, um dos princípios que informam a administração pública, nos termos do art. 37 da Constituição Federal.

Ao administrado cabe ainda, o direito de apresentar manifestação de inconformidade e recurso voluntário, nos termos do art. 74, §§7º e 10, da Lei nº 9.430, de 1996, cujo rito processual é o do Decreto nº 70.235, de 1972, e IN SRF nº 600, de 2005.

Após a notificação ao contribuinte sobre o indeferimento da declaração de compensação ineficaz, não se opera mais o prazo decadencial.

Inicia-se, destarte, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário confessado pelo contribuinte por parte do Fisco.

Se o contribuinte, todavia, apresentar no prazo supracitado manifestação de inconformidade, ficará suspensa a exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, do prazo prescricional.

O mesmo ocorre se o contribuinte apresentar recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, voltando a fluir o prazo prescricional do Fisco para executar após a decisão administrativa final, quando o crédito tributário deixará de gozar da suspensão de sua exigibilidade.

Caso o contribuinte, após regular notificação da não-homologação, não apresente a manifestação de inconformidade ou o recurso voluntário de que tratamos, passa o crédito tributário a ser imediatamente exigível.

Neste caso, deve a autoridade administrativa inscrever o contribuinte em dívida ativa e ajuizar a execução fiscal, nos termos da lei de execuções fiscais e do art. 174, do Código Tributário Nacional, devendo.

A respectiva Per/Dcomp deve instruir o pedido, nos termos do art. 74, §6º, da Lei nº 9.430, de 1996, assim como a notificação ao sujeito passivo acerca da não-homologação da compensação, e, se for o caso, da decisão final proferida em regular processo administrativo.

Mas e para os casos em que a declaração é considerada como não declarada?

O tema foi tratado no capítulo anterior, tendo sido mencionado que um de seus efeitos é que “sendo incabível a homologação da declaração, não há prazo para que a Administração o faça”.

Ante as premissas acima adotadas, depreende-se que quando a declaração de compensação é considerada não homologada, fica expressamente

afastada a previsão de confissão de dívida, uma vez que à espécie não se aplica o disposto no §6 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, partindo-se do pressuposto de que não existe a declaração; de que a DCTF não apresenta saldo a pagar e de que para o pedido de compensação formulado pelo contribuinte (considerada como compensação não declarada), não se aplica a sistemática em vigor da compensação e sim a antiga, quando era prevista a necessária constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Estamos, portanto, diante de prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Desta feita, a autoridade administrativa tem o poder e dever de efetuar o lançamento de ofício, uma vez que corre contra a Fazenda Pública o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário previsto no art. 150, §4º, ou no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, dependendo se para os casos se constataram a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após a constituição do crédito tributário com a notificação da lavratura do auto de infração, e não havendo regra de exceção para o processo administrativo fiscal da União, deve ser outorgado ao contribuinte o direito de impugnar e recorrer, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Para os casos de pedido de compensação não convertidos em declaração de compensação, as manifestações de inconformidade fundadas na IN SRF 210/02 não possuem efeito suspensivo.

Apenas a partir da constituição definitiva do crédito tributário, com a regular notificação do sujeito passivo, é que passa a correr o prazo prescricional para a Fazenda Pública exercer a cobrança.

Ressalvam-se as hipóteses de interrupção e de suspensão, sobretudo em razão de processo administrativo fiscal.

Finalmente, vale observar que se o próprio Fisco fundamenta a certidão de dívida ativa apenas com a DCTF, deixando de levar em consideração a compensação declarada pelo contribuinte e deixando de proceder ao lançamento de ofício, uma vez não declarada judicialmente a nulidade do título executivo extrajudicial, deve-se atentar para o decurso do prazo prescricional para o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Isso ocorre porque ao contribuinte também lhe é reservado o mesmo direito, só que a seu favor, já que o prazo prescricional deve ser contado a partir da entrega da DCTF.

Para tanto, é imprescindível considerar que o próprio ato administrativo, que goza de presunção de legitimidade, conferiu à DCTF, mesmo zerada, a eficácia de instrumento hábil para confissão de dívida.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os serviços de publicidade e propaganda se transformaram num fator econômico e social bastante relevante.

Propaganda é gênero da qual publicidade é espécie.

A principal diferença entre os termos é que publicidade se refere exclusivamente à propaganda de cunho comercial, ao passo que propaganda pode se referir a qualquer tipo de comunicação tendenciosa, como as campanhas eleitorais.

“Marketing” pode ser considerado como todas as atividades comerciais relacionadas à movimentação de mercadorias e serviços, desde sua produção física até o seu consumo final.

A atividade propagandista e publicitária está atualmente disciplinada na Lei nº 4.680, de 1965 e seu regulamento, o Decreto nº 57.690, de 1966.

Referidas normas trazem definições de conceitos importantes para termos e expressões utilizadas nas atividades. Assim, estão expressas as definições do que se entende por publicitário, agências de publicidade e propaganda, veículos de divulgação, cliente ou anunciante, atividades artísticas e atividades técnicas.

Publicitário é o profissional contratado para comunicar a imagem de seus clientes por meio de estratégias elaboradas de forma técnica e mediante o aproveitamento de experiências adquiridas pela realização de pesquisas intensas relacionadas ao serviço.

Agência de publicidade e propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que por meio de profissionais a seu serviço, 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 mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito da organização ou instituições a que servem.

Veículos de divulgação são qualquer meio de divulgação auditiva ou audiovisual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público.

Cliente ou anunciante é a entidade ou indivíduo que utiliza a propaganda.

São consideradas atividades artísticas as que se relacionam diretamente com trabalhos gráficos, plásticos e outros. Atividades técnicas são as que promovam a combinação harmoniosa dos conhecimentos científicos com os artísticos, visando dar à mensagem publicitária o máximo de rendimento e impacto.

Além da Lei nº 4.680, de 1965 e do Decreto nº 57.690, de 1966, diversas outras normas tratam de alguma forma de propaganda e publicidade, sendo a Constituição Federal o marco legal das atuais limitações impostas à publicidade de produtos que possam por em risco a saúde dos consumidores.

Destacam-se o Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária; as Normas-Padrão para Prestação de Serviços Pelas Agências; o Código de Ética dos Profissionais de Propaganda; a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (DOU 12.09.90), conhecido como Código de Defesa do Consumidor (CDC); a Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973 (DOU 18.12.73), conhecida como lei de direitos autorais, além de outras normas que tratam especificamente da promoção de vendas.

O Sistema Tributário Nacional está disciplinado no Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, que trata da tributação e do orçamento.

Incumbe à Constituição Federal a outorga de competências tributárias, bem como suas limitações, preconizando o art. 153, III, que compete à União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Referidas limitações estão vislumbradas no conceito pressuposto de renda e proventos de qualquer natureza e por princípios gerais dirigidos à instituição de todos os tributos e por normas relacionadas diretamente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Para a espécie, outros verbos que não o verbo “auferir” podem ser escolhidos pelo legislador ordinário para complementar renda e proventos de qualquer natureza, como os verbos “pagar” e “creditar”, e conseqüentemente outras pessoas podem ser escolhidas para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, mesmo que não seja aquele que auferir rendas.

No tocante ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, conclui-se que o texto constitucional não é suficiente para defini-lo.

O legislador ordinário, contudo, não está autorizado a ampliar o que se entende por rendas, devendo levar a cabo o que está descrito na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Os critérios relativos ao imposto sobre a renda são elevados a categoria de princípios constitucionais específicos deste tributo, e são eles: generalidade, universalidade e progressividade.

Será obedecido o princípio da generalidade se o imposto sobre a renda estiver incidindo sobre todas as rendas, sem levar em consideração condições pessoais de quem os tenha auferido.

Da mesma forma, tanto as rendas provenientes de fontes situadas no Território Nacional quanto em países alienígenas serão tributadas pelo imposto, em obediência ao princípio da universalidade.

Finalmente, a alíquota do imposto sobre a renda deverá variar em razão de sua base de cálculo, respeitando-se o princípio da progressividade.

Para a modalidade de retenção na fonte na atividade propagandista e publicitária foi observado o princípio da capacidade econômica do beneficiário dos rendimentos, no caso, as próprias agências de propaganda.

Determinou-se, ademais, o cumprimento de certas obrigações acessórias por parte das pessoas jurídicas que pagam ou creditam importância às agências.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, delimita a competência concedida à União pela Carta Magna para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Como dito e para que o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional seja respeitado, o legislador ordinário escolherá qualquer verbo que acompanhe os bens renda e proventos de qualquer natureza na regra-matriz do imposto sobre a renda, desde que haja disponibilidade econômica daqueles bens por alguém.

Entende-se por rendas e proventos de qualquer natureza todos aqueles acréscimos patrimoniais originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza nova.

Assim, sobre a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou provento das agências incidirá o imposto sobre a renda na fonte, excluídos da base os valores recebidos de terceiros e que são repassados.

A base de cálculo do imposto sobre a renda na fonte das agências de propaganda e publicidade será sempre real, consistente no montante pago ou creditado pela fonte pagadora em um determinado período, atualmente mensal.

Esse montante deve ser equivalente a honorários, “fee”, comissão, enfim, a qualquer valor que represente remuneração pelos serviços prestados pela agência, que consiste na criação de propaganda, por meio de métodos, na arte e na técnica publicitários; pela comissão pela intermediação de compra de espaço em mídia ou mesmo pelo recebimento de BV (Bonificação por Volume), que se refere a uma espécie de “bônus” por atingir determinadas metas.

Sujeito passivo da obrigação tributária principal é simplesmente aquele que o legislador ordinário entende ser, com as diretrizes fornecidas pela Constituição Federal e lei complementar.

O Código Tributário Nacional, por meio do art. 45, autoriza a utilização do mecanismo da substituição tributária no âmbito do imposto sobre a renda.

Em sendo assim, permite a criação pelo legislador ordinário de regra-matriz de incidência tributária, descrevendo em seu antecedente a conduta de “pagar renda”, prescrevendo em seu conseqüente, destarte, o dever da fonte pagadora de recolher o tributo aos cofres públicos.

A par disso, exige o legislador complementar nacional que seja instituída outra norma autorizando a retenção pela fonte pagadora do montante do tributo devido, dos rendimentos pagos pelo beneficiário.

A atividade propagandista e publicitária está inserta na modalidade de substituição tributária, porém, com uma peculiaridade: a própria agência, beneficiária da remuneração pelos serviços de publicidade, encarrega-se de calcular e recolher o imposto sobre a renda na fonte. É a chamada autorretenção do tributo.

Já está pacificado na Doutrina e Jurisprudência que é constitucional a previsão de incidência na fonte do imposto sobre a renda.

Em âmbito infraconstitucional, a instituição do imposto sobre a renda na fonte sobre os serviços prestados de propaganda e publicidade se deu com a publicação da Lei nº 7.450, de 1985.

A Instrução Normativa SRF nº 123, de 1992, determinou ser de responsabilidade das agências de propaganda e publicidade o recolhimento do imposto.

A hipótese de incidência é o pagamento, crédito ou a entrega de importância em moeda, de uma pessoa jurídica a outra, relativamente a serviços de propaganda e publicidade prestados.

O lançamento contábil será apto a tipificar o fato gerador se comunicado à agência de propaganda. Do contrário, o fato gerador somente ocorrerá quando a fatura vencer.

Os repasses ou reembolsos de despesas devem ser excluídos da base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte das agências, assim como de outros tributos devidos, tais como o ISSQN, Pis e Cofins.

A BV (Bonificação por Volume), por sua vez, deve integrar a base de cálculo do imposto, porque os fornecedores que remuneram as agências a este título o fazem por conta do encaminhamento de serviços dos anunciantes por parte da agência.

A alíquota atual é de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), determinada pela Lei nº 9.064, de 1995, e a base de cálculo é composta por todas as importâncias pagas, entregues ou creditadas à beneficiária destes, decorrentes direta ou indiretamente, da prestação de serviços de publicidade e propaganda.

A agência deve efetuar o recolhimento do imposto sobre a renda em um único Darf – Documento de Arrecadação de Receitas Federais - englobando todas as importâncias recebidas relativas a um mesmo período de apuração, por meio do código 8045.

O número do CNPJ a ser usado no citado Darf é o da própria agência.

Os clientes-anunciantes que tenham pagado às agências de propaganda valores correspondentes à prestação de serviços de propaganda e publicidade devem informar em sua Dirf – Declaração do Imposto Retido na Fonte – o rendimento e seu respectivo imposto sobre a renda.

A mesma observação vale para o fornecedor que tenha efetuado pagamento de BVs às agências.

A agência, por sua vez, deve fornecer aos clientes-anunciantes e fornecedores, no caso de BVs, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias pagas e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, até o dia 31 de janeiro do ano subsequente àquele que se referir a Dirf, bem como informar em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e na DIPJ – Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - relativa ao ano-calendário dos recebimentos.

A agência de propaganda e publicidade e o cliente-anunciante são solidariamente responsáveis pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

O art. 651, II, §2º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999) dispõe que o imposto sobre a renda retido na fonte sobre os serviços prestados de publicidade e propaganda é considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.

Como dito, para esta modalidade de retenção na fonte foi levada em consideração pelo legislador ordinário a capacidade econômica do beneficiário dos rendimentos, no caso, as agências de propaganda, determinando-se, outrossim, certas obrigações acessórias à pessoa jurídica que “paga” ou “credita” importância às agências, nos termos da lei.

Desta feita, prudente é a agência que calcula e recolhe aos cofres públicos o imposto sobre a renda na fonte devido e informa os valores recolhidos em sua DCTF, e no final do ano-base, na DIPJ, enviando aos clientes-anunciantes o competente informe de rendimentos com a discriminação do montante recebido e do imposto retido, como preconiza a lei.

Contudo, não rara é a ausência de informação do cliente-anunciante e fornecedor, nos casos de BVs, que não informam em sua Dirf as informações constantes no informe de rendimentos recebidos das agências.

Em sendo assim, cerca de 90% (noventa por cento) das declarações de compensação de créditos oriundos do imposto sobre a renda na fonte com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal não são homologados pela Receita ou são homologados apenas parcialmente.

A compensação, no campo do direito tributário, está prevista nos artigos 156, II, 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, este último introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

É modalidade de extinção do crédito tributário e tornou-se possível entre quaisquer débitos e créditos administrados pela Receita Federal do Brasil a partir da promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentada pelo Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997.

A IN SRF nº 210/02 determinou que as compensações fossem efetuadas mediante entrega de declaração de compensação, seja nos casos de compensação com créditos de mesma espécie, sena nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação.

Em sendo assim, a extinção do crédito compensado passou a ser automática e resolutória, até que haja posterior análise das compensações pela então Secretaria da Receita Federal.

O programa Per/Dcomp é o instrumento pelo qual o sujeito passivo efetua a declaração de compensação.

Inicialmente disciplinado pela IN SRF nº 460/04, passou a ser regulamentado pela IN SRF nº 600/05, que consolidou as regulamentações acerca do instituto da compensação, posteriormente revogada pela IN RFB nº 900/08, em vigor até hoje, com alterações introduzidas pelas INs RFB nº 973/09, 981/09, 1.067/10 e 1.224/11.

A ausência de informação dos rendimentos pagos às agências de publicidade e propaganda por parte dos clientes e fornecedores é um erro meramente formal. A agência não deve ser penalizada com a não-homologação ou homologação parcial de sua declaração de compensação.

O dever jurídico de devolver por parte da administração pública está consubstanciado nos princípios da legalidade, moralidade e eficiência administrativas, esculpidos no art. 37 da Constituição Federal.

O princípio da verdade material ou verdade real deve ser levado a cabo pela autoridade administrativa, devendo os erros de fato contidos em qualquer obrigação acessória e apuráveis pelo seu exame serem retificados de ofício por quem competir a revisão, conforme disposto no art. 147, §2º do Código Tributário Nacional, ainda que cometidos por terceiros.

Por meio deste princípio, a administração não pode agir baseada apenas em presunções se há possibilidade de descobrimento da efetiva ocorrência dos fatos correspondentes por outros meios.

Assim, mesmo não informado o montante pago e o imposto sobre a renda retido por parte do cliente-anunciante ou fornecedor, remanesce o direito das agências em ter suas declarações de compensação integralmente homologadas, ante a apresentação de documentos que comprovem: (i) a efetiva prestação dos serviços; (ii) o montante recebido; (iii) o montante do imposto sobre a renda na fonte retido, bem como seu respectivo pagamento; (iv) o envio dos informes de rendimento aos clientes-anunciantes e fornecedores; e (v) o cumprimento de todas as demais obrigações acessórias.

Vale dizer que ao declarar a compensação, a atividade do administrado produz, desde logo, seus efeitos, uma vez que a homologação da compensação pela autoridade administrativa é prevista sob condição resolutória e não suspensiva.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 traz as regras para a compensação.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

A presunção de confissão disposta no §6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, é relativa, pois ao sujeito passivo é facultada a apresentação de manifestação de inconformidade pela não-homologação e que estará sujeito a reexame, se for o caso, pelo Conselho de Contribuintes.

Uma vez não homologada a declaração de compensação, a autoridade administrativa deve cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos supostamente compensados de forma indevida, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade no mesmo prazo.

Da decisão que julga improcedente a manifestação de inconformidade, cabe recurso ao Conselho de Contribuintes e o rito processual, tanto para a manifestação de inconformidade quanto para o recurso ao Carf é o do Decreto nº 70.235, de 1972.

Apresentada a manifestação, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário relativamente ao débito objeto da declaração de compensação, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

É possível a compensação tributária e previdenciária por meio da utilização da tutela antecipatória, em circunstâncias excepcionais.

Quanto a declaração de compensação tida como não declarada, a mesma não pode ser considerada confissão de dívida para fins de constituição do crédito tributário, devendo a administração efetuar o lançamento de ofício.

O Fisco dispõe do prazo de cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo contribuinte, sob pena de se extinguir a relação jurídica e

consequentemente de forma definitiva estará extinto o crédito tributário inicialmente confessado.

O prazo decadencial para negar a extinção da relação jurídica não se confunde com o prazo prescricional de cobrança.

Após a notificação ao contribuinte sobre o indeferimento da declaração de compensação ineficaz, não se opera mais o prazo decadencial, inicia-se, destarte, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário confessado pelo contribuinte.

Vale repetir: apresentando o contribuinte dentro do prazo legal manifestação de inconformidade contra o indeferimento da declaração de compensação, ficará suspensa a exigibilidade do crédito tributário e do prazo prescricional para cobrança do débito por parte da administração, o mesmo ocorrendo para o caso de recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Caso não seja apresentada defesa, passa o crédito tributário a ser imediatamente exigível, podendo ser inscrito em dívida ativa e ser ajuizada execução fiscal.

Recomenda-se, finalmente, que as agências de publicidade e propaganda proponham por meio do sindicato representante da categoria um pedido formal ao Secretário da Receita Federal do Brasil, após audiência pública, sugerindo mudanças na legislação atinente a atual sistemática de incidência e retenção na fonte do imposto sobre a renda de que foi tratado no presente trabalho.

A sistemática vigente, incluindo os cruzamentos das obrigações acessórias das agências com as dos clientes-anunciantes e fornecedores, nos casos de BVs, causa sérios prejuízos para as agências, uma vez que é bastante dificultoso o contato com todos os clientes-anunciantes e fornecedores para que informem o montante pago, creditado ou entregue às agências, assim como o valor do imposto

sobre a renda retido, relativamente à prestação de serviços de propaganda e publicidade tomados.

As agências trabalham com inúmeros participantes durante o ano. Muitos deles iniciam o período como parceiros, mas ao final já não são mais.

Além disso, são muitos os que fecham as portas de forma irregular ou simplesmente não cumprem a lei “sponte própria”.

Desta feita, as agências ficam de mãos atadas e nada podem fazer, já que se beneficiaram do imposto durante o período base, na esperança de que todos os clientes e fornecedores cumpram a lei.

Ocorre que nem todos fazem, culminando no indeferimento do pedido de compensação, ou no deferimento apenas parcial.

Defende-se neste trabalho a tese de que há vários outros elementos que possam comprovar a efetiva prestação do serviço, assim como o recolhimento do imposto na fonte.

Como exemplo, cita-se o próprio Darf que comprova o recolhimento do tributo; o comprovante do envio do Informe de Rendimentos aos clientes e fornecedores das agências; além de todas as demais declarações acessórias a que estão obrigadas as agências.

As notas fiscais de prestação de serviços também são uma importante prova da efetiva prestação de serviços.

Nelas estão contidas as informações de remuneração da agência, bem como os valores repassados a veículos de comunicação e fornecedores de produção, tais como gráficas, que como estudado ficam de fora da base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte.

Cabe ao Fisco a estrita observância do princípio da legalidade, contudo, recomenda-se que a administração pública não olvide outros princípios atinentes a obrigação moral e jurídica de devolver.

O princípio da proporcionalidade e razoabilidade deve imperar neste caso.

Assim, espera-se que outros elementos sejam levados em consideração pela autoridade administrativa e que possam efetivamente comprar o negócio jurídico entre os envolvidos, como acima mencionado, sendo certo que o montante do tributo devido na fonte e seu pagamento pode ser facilmente demonstrado, uma vez que as agências o consolidam em apenas um Darf em seu nome e CNPJ.

Recomenda-se, portanto, que a declaração de compensação elaborada pela agência seja homologada, ainda que haja divergência dos dados informados por ela com os fornecidos pelos clientes-anunciantes e os fornecedores nas obrigações acessórias.

Frisa-se, não se pretende ignorar o dever da administração pública em fiscalizar e garantir o cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte do contribuinte, mas por outro lado, denota-se que é premente a necessidade de um estudo para que a atual sistemática de retenção e compensação do imposto sobre a renda na atividade propagandista e publicitária seja alterada.

A transferência da responsabilidade pela retenção e recolhimento para os próprios clientes-anunciantes e fornecedores que efetuem pagamentos às agências seria uma possível solução para o problema, pois a diferença no caixa dessas empresas quanto ao montante provisionado para pagamento e o montante efetivamente pago seria contabilizado como imposto retido, o que os obrigaria a repassar o respectivo valor ao Fisco, sob pena, de responsabilidade criminal.

Recomenda-se, assim, que os clientes-anunciantes e fornecedores façam o recolhimento do imposto em seu próprio nome e CNPJ.

A imposição do dever de informar em Dirf um valor que não transitou pela contabilidade da empresa, ao nosso ver, desestimula os participantes a proceder com o correto cumprimento da legislação.

Além disso, alimentam a desídia dos clientes-anunciantes e fornecedores das agências a compreensível falta de fiscalização ostensiva por parte do Fisco.

Recomenda-se, ademais, que a própria retenção na fonte autorize abatimentos e deduções, permitindo-se a antecipação o quanto antes da restituição ou compensação de montantes devidos.

Acreditamos que essas simples medidas podem amenizar o problema das agências, que possuem o direito de compensar o imposto sobre a renda retido na fonte sobre o montante recebido a título de remuneração pelos serviços de publicidade e propaganda prestados, na sistemática denominada “autorretenção” do imposto.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS. Do Texto à Norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos). São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Atlas, 2007.

FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FRIEDE, Reis. Medidas Liminares em Matéria Tributária. São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GRECO, Marco Aurélio, et al. Compensação Tributária. São Paulo: MP Editora, 2007.

HIGUCHI, Hiromi, et al. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações, 2012.

JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado e Legislação Extravagante. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. Doutrinas Essenciais. Direito Tributário. Vol. III. Impostos Federais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. Imposto Sobre a Renda na Fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. O Conceito de Renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas no Exterior). Revista Dialética de Direito Tributário nº 73.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, et al. PIS-COFINS. Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANT'ANNA, Armando. Propaganda – Técnica e Prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009.

SILVA, Sergio Martins. Regulamento do Imposto de Renda Anotado. São Paulo: Dialética, 2000.

SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Comentários aos Novos Dispositivos do CTN: A LC 104. São Paulo: Dialética, 2001.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2012.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.