



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.722037/2014-86
ACÓRDÃO	1002-003.906 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TELEVISÃO SUL DE MINAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

ILEGALIDADE. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O mérito de questões que envolvem princípios constitucionais não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. EMISSORA DE TELEVISÃO. TRANSMISSÃO COMPULSÓRIA DE PROPAGANDA ELEITORAL E PARTIDÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS.

Na apuração do lucro real, a compensação por veiculação de propaganda eleitoral e partidária, só pode ser aceita no caso de o contribuinte que efetuou as exclusões da base de cálculo do IRPJ comprovar o correto valor excluído.

Para apuração da exclusão do lucro líquido, a compensação fiscal decorrente da veiculação de propaganda eleitoral e partidária, são aplicáveis as regras previstas no Decreto nº 5.331/2005, levando-se em conta o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente, ou seja, o preço efetivamente praticado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (Presidente), Luís Ângelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Andréa Viana Arrais Egypto e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Em atenção aos princípios da economia e celeridade processual, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ08, complementando-o em seguida:

Trata o presente de Auto de Infração (AI), de e-fls. 2/8, relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2010, de que cientificou o Contribuinte em 16/08/2014 (e-fls. 1143), no seguinte montante:

	Principal (R\$)	Juros (R\$)	Multa (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	19.698,20	6.527,98	14.773,65	40.999,83

AUTUAÇÃO

2. A autuação se encontra sumarizada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), de e-fls. 2/9.

Glosas

3. A Fiscalizada deduziu indevidamente como despesas com Propaganda Política (Divulgação Eleitoral Gratuita) o valor de R\$ 1.019.411,98 na apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2010, contrariando as determinações estabelecidas no Dec. nº 5.331 de 2005, combinado com os arts. 52 da Lei nº 9.096, de 1995 e 99 da Lei nº 9.504, de 1997.

4. O Contribuinte apresentou planilhas (grade diária do ano de 2010) de propaganda comercial e cópias de pedidos de vinculação e notas fiscais (e-fls. 225/249). Lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal (TIF), em 20/02/2014 (e-fls. 250), intimando-se a Fiscalizada a preencher as planilhas fornecidas em 13/02/2014,

individualizando cada espaço comercial, com os valores dos preços alocados no tempo, diariamente, em que foi efetivamente utilizado em publicidade pela emissora, não sendo computado as das propagandas partidárias ou eleitorais.

5. O Contribuinte não conseguiu fornecer as informações do referido TIF, entregando os documentos para que a Fiscalização realizasse os levantamentos (e-fls. 251). Verifica-se que nos documentos apresentados não existem algumas notas fiscais, bem como, os respectivos pedidos com as especificações das programações.

6. Em 26/05/2014, lavrou-se TIF (e-fls. 252/253), intimando-se a apresentar as Notas Fiscais e os pedidos correspondentes. O Contribuinte fornece Autorização Comercial (e-fls. 254/259) como se fosse pedido, sem a especificação de valor unitário e nome do programa em que foi efetuada a veiculação do comercial.

7. Da análise dos documentos apresentados, apuraram-se os valores médios dos preços praticados das propagandas veiculadas nos meses de agosto, setembro e outubro de 2010. Utilizaram-se as notas fiscais com os pedidos correspondentes e os preços praticados pela Fiscalizada (tabelas de preços fornecidas pelo Contribuinte) e os valores dos romaneios detalhados.

8. Nos levantamentos, apurou-se individualmente, programa por programa, diariamente, utilizado pela Fiscalizada nos períodos de inserções 15 (quinze) segundos, inserções de 30 (trinta) segundos, inserções de 60 (sessenta) segundos, programete de 50 (cinquenta) minutos e programete de 20 (vinte) minutos, elaborando-se as planilhas correspondentes (respectivamente, e-fls. 18/28, 88/102 e 148/154; e-fls. 30/55, 104/131 e 156/183; e-fls. 57/73 e 185/190; e-fls. 75/86 e 133/146; e e-fls. 192/195), com respectivos demonstrativos de diferenças (respectivamente, e-fls. 29, 103 e 155; e-fls. 56, 132 e 184; e-fls. 74 e 191; e-fls. 87 e 147; e e-fls. 196) em relação às respostas do Contribuinte (e-fls. 202/218 e 225/249). O valor do encaixe médio utilizado, foi o mesmo aplicado pela Fiscalizada na apuração dos valores de exclusão da propaganda política partidária. Os descontos adotados pela Fiscalização foram os considerados nas notas fiscais e pedidos. O Desconto da Agência corresponde aos praticados nas notas fiscais que foram concedidos as agências intermediárias das negociações que reduziram os preços constantes nas tabelas utilizadas pela empresa.

Utilização de prejuízos fiscais

9. Utilizou-se parte dos Prejuízos Fiscais, dos períodos-base anteriores R\$ 14.220.067,63 e o do próprio Período-Base em R\$ 831.810,11, conforme demonstrativos anexos ao AI.

IMPUGNAÇÃO

10. Irresignado, o Contribuinte apresentou Impugnação em 15/09/2014 (e-fls. 1146/1169).

Mérito

Equívocos incorridos pela Fiscalização ao conferir o valor do Benefício Fiscal

11. Identificadas as grandezas e o método de cálculo legalmente previstos, esclarece que cada demonstrativo fiscal foi feito em duas etapas, para cada tipo de inserção, para cada mês.

12. Primeiramente, a autoridade fiscal apurou um "preço médio praticado" pelo Contribuinte para anunciantes, durante todo o mês analisado, em um determinado horário, tempo e programa. Aqui já reside o primeiro erro de cálculo incorrido pela Fiscalização, haja visto que tanto o Dec. nº 5.331, de 2005, quanto o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2006 (ADI) determinam que seja utilizado como preço aquele praticado (faturado) para as propagandas comerciais veiculadas no dia anterior ao de início da veiculação das propagandas eleitorais e não a média dos preços praticados no mês.

12.1. No caso concreto, conforme se verifica das comunicações do E. TSE (e-fls. 1187/1224), a propaganda eleitoral iniciou em 17/08/2010, sendo correta a utilização do preço praticado na data de 16/08/2010, em veiculações comerciais de mesmo horário.

12.2. Pois bem, o critério de apuração de um preço médio é identificado em todas as citadas planilhas elaboradas pela Fiscalização, com o que se infere irregularidade do cálculo fiscal. Isso porque encontrou, por programa, o preço médio mensal da propaganda comercial de mesmo tempo de veiculação, utilizando-se dessa média para quantificar o benefício fiscal, ao invés de utilizar o critério legal. Com isso, a Fiscalização não identificou o preço do espaço comercializado no dia anterior à data de início da divulgação gratuita, mas praticou, sem qualquer amparo legal, uma média mensal dos preços cobrados por propagandas comerciais em toda a grade de programação, utilizando-se dessa média para identificar o preço comercializado em desatendimento aos parâmetros legais.

12.3. Ademais, ao proceder a essa média, a Fiscalização incorreu também em erro de aritmética. Para exemplificar, elege a Requerente a planilha anexada ao AI denominada "Programete 50 minutos — Setembro 2010" (e-fls. 133/146).

12.3.1. Nas duas primeiras páginas desse anexo, a Fiscalização pretendeu aferir o preço médio das veiculações de propagandas comerciais durante o programa "Globo Esporte". Na coluna "Preço Praticado", que representa o valor faturado pelo Contribuinte contra seus anunciantes, tem-se 61 linhas. Caso somados todos os valores dessa coluna ("Preço Praticado") chega-se ao total de R\$ 26.773,39.

12.3.2. Contudo, conforme se vê, o valor total encontrado pela Fiscalização, com a mesma soma, anunciado em legenda, é de R\$ 17.195,43, nítido erro de cálculo, a acarretar erro na média apurada.

13. Prosseguindo na exposição, depois da apuração do preço médio nos anexos do AI, essas médias foram utilizadas para compor a segunda etapa das contas, que é o demonstrativo das supostas diferenças no valor do Benefício Fiscal. Nesses

demonstrativos a Fiscalização utilizou a média apurada, multiplicada pela quantidade de inserções (dado fornecido pela Impugnante), reduzida com o desconto de agência (0,8) e ajustada ao tempo conforme o tipo de veiculação. Também há equívocos.

13.1. Primeiramente, quanto à utilização dos dados fornecidos pelo Contribuinte, tem esta a esclarecer que a Fiscalização desconsiderou algumas inserções, a despeito do fornecimento das planilhas (e-fls. 204/218).

13.1.1. De modo a ilustrar o ocorrido, elege o Contribuinte as inserções de 15 segundos em setembro de 2010 (e-fls. 88/102). No "Demonstrativo das Diferenças" (e-fls. 103), a planilha fiscal aponta um total de 588 inserções de 15" (soma dos campos intitulados "Quantidade de Registros").

13.1.2. Infere-se que, dos documentos fornecidos à Fiscalização, foram veiculadas, neste mês, 1041 inserções de 15 segundos, ao invés das 588 consideradas.

13.2. Para além desse vício, errou a Fiscalização em seus cálculos, agora quando procedeu à redução dos benefícios fiscais mediante duplicação do desconto de agência, que, conforme previsão legal, é redutor obrigatório do preço, 20% do montante do faturamento do contribuinte que é repassado para fins de remuneração das agências de publicidade.

13.2.1. Infere-se, das planilhas por si confeccionadas, que a Fiscalização reduziu, já na primeira etapa dos cálculos, percentuais relativos à remuneração das agências de publicidade "Desconto Agência" (além dos descontos comerciais, cuja dedução está correta para fins de ajustar o valor da tabela àquele faturado pelo Contribuinte).

13.2.2. Ademais, dos anexos ao AI, verifica-se, na primeira etapa dos cálculos, o cômputo desse desconto não apenas à razão de 20%, mas em percentuais diversos (e, portanto, contrários às normas de regência), cuja origem e fundamento não são informados pela Fiscalização.

13.2.3. Em seguida, nos "Demonstrativos de Diferenças", a Fiscalização novamente reduz o preço, agora com a aplicação de "0,8", para o que elege coluna denominada Percentual (percentual de exclusão, conforme legenda), sem se ater que aquele primeiro desconto de 20%, lá computado na primeira etapa dos cálculos, representa justamente esse ajuste para 0,8 do total faturado.

14. Igualmente, equivocou-se a Fiscalização na identificação do tempo de veiculação. A teor dos §§ 3º e 4º do art. 1º do Dec. nº 5.331, de 2005, utilizou-se, corretamente, da íntegra dos espaços relativos às inserções veiculadas nos intervalos da programação normal (de até 60"), limitando as inserções em bloco ao encaixe mensurado pelo Contribuinte.

14.1. Ocorre que o AI evidencia ter a Fiscalização, erroneamente, considerado, para apuração da média de tempo (a despeito de equivocada), veiculações que não guardam o mesmo intervalo de tempo. Ou seja, para identificar a média das

inserções comerciais de 15 segundos, elencou todas as inserções de 15 segundos, em cada determinado horário da grade de programação do Contribuinte. O mesmo se deu para as inserções de 30 segundos.

14.2. Contudo, são identificadas nas planilhas veiculações sem qualquer menção ao tempo da sua transmissão, estando essa coluna do cálculo fiscal em branco em inúmeras linhas, do que não se pode inferir que a média (equivocadamente realizada) está apurada corretamente, caso pudesse ser aceita como parâmetro de cálculo. Como exemplo, às e-fls. 25, na demonstração das inserções no programa “Temperatura M — TMAX”, onde apenas as cinco primeiras linhas descrevem se tratar de veiculações de 15 segundos, estando as demais em branco. Há outra planilha (e-fls. 152) na qual o tempo está grafado como sendo “0,0001736”, medida de tempo desconhecida pelo Contribuinte.

Conclusão

15. Dessa sequência de equívocos fiscais, foi apontado o cálculo realizado mediante a multiplicação do preço médio (errônea e equivocadamente apurado por média), pela quantidade de inserções (também quantificadas em valor divergente daquele informado pelo Contribuinte), pelo tempo de propagandas veiculadas (não identificado pela Fiscalização como o do dia anterior), sendo ainda esse montante reduzido duas vezes pelo desconto de agência, quando concluiu a Fiscalização pelo valor do benefício — “Valor Exclusão”.

Exatidão do cálculo realizado pelo Contribuinte

16. De acordo com as previsões legais e normativas aplicáveis ao caso, o Contribuinte esclarece que, para quantificar o benefício fiscal decorrente da veiculação de propagandas eleitorais nos meses de agosto a outubro de 2010, elegeu as seguintes grandezas:

Preço: valor constante das Notas Fiscais emitidas para remuneração das veiculações de propagandas comerciais (comprovadamente vigente) veiculadas no dia anterior ao do início das propagandas eleitorais (16/08/2010), considerando todos os descontos comerciais concedidos (e-fls. 249), o qual guarda perfeita proporcionalidade com os praticados nos trinta dias anteriores e posteriores a essa data, haja vista que a tabela de preço da emissora tem validade semestral.

Tempo: o tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial pela emissora, no período de duração da propaganda eleitoral, o qual foi utilizado na íntegra quando se tratava de inserções de até 60 segundos, bem assim à razão do tempo efetivo do encaixe (e-fls. 1422) quando a veiculação se deu no período de 20 ou 50 minutos.

17. Ademais, ao proceder ao cálculo do benefício fiscal, o Contribuinte utilizou o desconto de agência de 20%, mediante o cômputo de apenas 0,8 do total, como também determina a norma.

18. Pois bem, dado que a veiculação das propagandas eleitorais se iniciou em 17/08/2010 (e-fls. 1423/1429), conforme determinação do C. TSE, o Contribuinte utilizou, para o cálculo em questão, o preço efetivamente recebido de seus anunciantes por propagandas veiculadas no mesmo horário e tempo no dia anterior (16/08/2010, e-fls. 1430/1436) ao início da propaganda eleitoral (17/08/2010), ao invés do preço de tabela, considerando todos os descontos comerciais e de agência, bem assim limitando o tempo de veiculação da publicidade contratada aos termos legais.

19. Quanto ao tempo, o Contribuinte se utilizou da íntegra das veiculações de 15, 30, 45 e 60 segundos (e-fls. 204/218), bem como do tempo de encaixe efetivo para os Programetes de 20 e 50 minutos (e-fls. 1422), quando este encaixe era inferior a 25%, ou então utilizou-se dos 25% quando o encaixe superava tal montante.

20. Com esse procedimento, o Contribuinte apurou os seguintes montantes a título de Benefício Fiscal, utilizando-se do preço da propaganda comercial comercializada na data anterior à de início da propaganda eleitoral (e-fls. 249 e 1422), multiplicada pela quantidade de tempo e pelo redutor do desconto de agência (0,8), para os meses de agosto, setembro e outubro, respectivamente:

550	Inserções de 15 segundos	R\$ 236.499,81	1041	Inserções de 15 segundos	R\$ 454.956,72	752	Inserções de 15 segundos	R\$ 323.350,29
780	Inserções de 30 segundos	R\$ 485.957,54	1144	Inserções de 30 segundos	R\$ 799.498,13	612	Inserções de 30 segundos	R\$ 413.068,86
18	Inserções de 45 segundos	R\$ 7.217,81	25	Inserções de 60 segundos	R\$ 28.846,19	3	Inserções de 60 segundos	R\$ 3.074,32
54	Inserções de 60 segundos	R\$ 48.883,64	52	inscrições de 50 minutos	R\$ 1.219.026,19	66	inscrições de 20 minutos	R\$ 410.941,09
26	inscrições de 50 minutos	R\$ 609.513,10						
Total		R\$ 1.388.071,89	Total		R\$ 2.502.327,24	Total		R\$ 1.150.434,56

Pedido

21. Alfim, pede e requer:

“Isto posto, só resta à Impugnante, respeitosamente, requerer o recebimento e provimento da presente defesa, para que seja julgado insubsistente o lançamento praticado, haja vista que, para os meses de agosto, setembro e outubro do ano de 2010, correto está o cálculo procedido pela mesma para fins de identificação da parcela redutora do lucro do exercício, advinda da veiculação de propagandas eleitorais e partidárias, pois o sistema de cálculo utilizado pela Fiscalização não se presta para aferição do quantum dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda, já que em sentido diverso daquele previsto nas normas legais de regência do tema e permeado de vícios”.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada Procedente em Parte – Crédito Tributário Mantido em Parte - pela DRJ08, conforme acórdão nº 108-002.789, de 24 de setembro de 2020 (fls. 1441 a 1453), conforme Ementa, descrição da parte reformada e conclusão do voto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010 BENEFÍCIO FISCAL. COMPENSAÇÃO FISCAL PELA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL. PREÇOS EFETIVAMENTE PRATICADOS. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO EM PUBLICIDADE COMERCIAL.

Para fins de exclusão, quando da apuração do Lucro Real, de compensação fiscal decorrente da veiculação de propaganda partidária ou eleitoral, cabe ao contribuinte-beneficiário comprovar o atendimento aos critérios e requisitos legais aplicáveis, quando da determinação do preço do espaço comercializável (preço efetivamente praticado pela beneficiária) e do tempo equivalente em sua programação que seria efetivamente utilizado pela emissora, para veiculação de publicidade comercial. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

(...)

25. Em seguida, a Impugnante se irresigna com eventuais erros de aritmética cometidos pela Fiscalização.

25.1. Tem razão quanto à existência do erro apontado, como se verifica da planilha às e-fls. 133/134, pertinente ao “TEMA” “GESP”, “PROGRAMA” “Globo Esporte”. Recalculando-se o “preço médio praticado 30 segundos”, chega-se ao valor de R\$ 438,91, como deduz a Recorrente, e de R\$ 877,82, para os “preço médio praticado 60 segundos” e “preço médio praticado programete 50”.

25.2. Levando este resultado à planilha de e-fls. 147, “DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS - PROGRAMETE 50 MINUTOS - SETEMBRO 2010”, na linha pertinente ao “TEMA” em comento, tem-se que o “VALOR APURADO” passa a ser de R\$ 877,82 e o “VALOR EXCLUSÃO” passa a R\$ 57.514,77, pelo que a última coluna, “DIFERENÇA ...” assume o valor de R\$ 2.962,33. Nesse caminhar, o valor de R\$ 20.575,91 [= R\$ (23.538,24 – 2.962,33)] deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

25.3. Neste subtópico, portanto, assiste razão à Impugnante.

26. Adentra-se a análise da referida descon sideração de inserções por parte da Fiscalização.

26.1 Primeiramente, a Impugnante comete lapso quanto ao número de inserções. Na planilha “DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS DAS INSERÇÕES DE 15 SEGUNDOS - SETEMBRO 2010”, elaborada pela Fiscalização (e-fls. 103), o resultado da soma das parcelas da coluna “QUANTIDADE”, apurada pela Fiscalização, monta a 923 inserções, e não 588, como refere a Recorrente.

26.2. Em relação às 188 restantes [= (1.041 – 923) inserções], tais se referem, conforme planilha apresentada pelo Contribuinte às e-fls. 209, aos seguintes “Programas”: (i) “CARA”, com 12 inserções; (ii) “FANT”, com 22 inserções; (iii) “FGG4”, com 22 inserções; (iv) “FGGD”, com 24 inserções; (v) “GRUD”, com 18 inserções; e (vi) “REAL”, com 20 inserções.

26.3. Para os “Programas” “FGG4”, “FFGD” e “REAL”, conforme documentação acostada aos autos pelo Contribuinte (e-fls. 691/796), não foi encontrado nenhum Pedido de Inserção (PI). Para os demais, foram encontrados os seguintes,

chegando-se ao valor que deve ser excluído da base de cálculo do lançamento, mantido o critério adotado pela Fiscalização:

	PI (fls.)	Inserções	Preço (R\$)	Desc.	Desc. Ag.	Preço efetivo (R\$)	Fator legal	Valor compensável (R\$)
CARA	706	1	207,00	0	20%	165,60	0,8	132,48
	743	2	414,00	0	20%	331,20	0,8	264,96
	760	1	207,00	11%	20%	147,38	0,8	117,91
FANT	701	1	1.752,00	0	20%	1.401,60	0,8	1.121,28
GRUD	693	4	1.362,00	0	20%	1.089,60	0,8	871,68
	696	2	681,00	12%	20%	479,42	0,8	383,54
	701	1	340,50	12%	20%	239,71	0,8	191,77
	715	2	681,00	13%	20%	473,98	0,8	379,18
	768	2	681,00	13%	20%	473,98	0,8	379,18
	776	1	340,50	0	20%	272,40	0,8	217,92
								4.059,90

26.4. Neste subtópico, portanto, assiste razão parcial à Impugnante.

(...)

Recálculo do tributo

30. Como se viu, deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ o montante de R\$ 24.635,81 [= R\$ (20.575,91 + 4.059,90)]. Assim, recalculando-se o tributo:

Lançado		Mantido		Exonerado	
Imposto (R\$)	Multa (R\$)	Imposto (R\$)	Multa (R\$)	Imposto (R\$)	Multa (R\$)
19.698,20	14.773,65	16.002,83	12.002,12	3.695,38	2.771,53

CONCLUSÃO

31. Pelo exposto, conheço a Impugnação, dando-lhe parcial provimento, nos termos supra.

No Recurso Voluntário (fls. 1461 a 1484) o sujeito passivo manifesta sua discordância da decisão, entendendo que o respectivo Acórdão seja reformado por este CARF, de maneira que haja o afastamento do crédito tributário lançado, conforme os fundamentos discriminados resumidamente na sequência:

- Inicialmente, alega que a Autuação Fiscal e o Acórdão recorrido definiram os limites da fórmula e o método de cálculo da parcela dedutível em razão da veiculação de propaganda partidária e eleitoral gratuita, que pode ser extraído do artigo 1º do Decreto n.º 5.331/05 (vigente à época);

- A respeito dos valores médios dos preços praticados, a Recorrente aduz que juntou planilha contendo “lista de preços válida para exhibições de 01 de abril de 2010 a 30 de setembro de 2010”, o que evidencia a possibilidade de identificação do preço praticado no dia anterior ao do início da veiculação das propagandas eleitorais, qual seja, dia 16/08/2010. Além disso, há informação nos autos de que a lista de preços da Recorrente é alterada semestralmente apenas, para que se identifique a proporcionalidade dos valores no intervalo legalmente previsto;

- Assim, qualquer que fosse a motivação da fiscalização, o entendimento por ela aplicado ao presente caso não era o vigente em 2010, quando a Recorrente utilizou-se do benefício fiscal, devendo prevalecer o quanto fixado no Decreto n.º 5.331/05 (e no Ato Declaratório Interpretativo - ADI 02/96), que é claro no sentido de que “O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data”;

- Sobre as descon siderações de inserções, a recorrente pondera a planilha de fls. 209, elaborada pela própria, reflete a quantidade de inserções de propagandas gratuitas veiculadas em setembro de 2010, a qual estava dentro do limite estabelecido pelos Tribunais Eleitorais. Já os demonstrativos acostados às fls. 691/796 refletem os pedidos de clientes para a veiculação de propagandas comerciais. Trata-se, portanto, de documentos que demonstram a veiculação de propagandas distintas, não sendo admissível que o Acórdão alegue inexistência de inserções de programas políticos com base em documentos que refletem outro tipo de propaganda, a comercial;

- No tocante à redução dos benefícios fiscais em razão da duplicidade no desconto de agência, o Contribuinte relata que as planilhas que instruíram a Autuação contém coluna destinada ao “desconto de agência”, o qual, justamente por decorrer de expressa previsão legal e representado na fórmula para a quantificação do benefício fiscal conferido à Recorrente pelos 0,8 décimos do total apurado (Tempo x Preço). Essa duplicidade suscitada pela Recorrente não se deve à existência de desconto de agência e outro desconto especial. O que se tem é a comprovação de que o Acórdão pretende validar cálculo que mitiga o benefício da Recorrente, em dissonância com a legalidade;

- A Interessada defende a ilegalidade do procedimento fiscal, justificando que o Código Tributário Nacional, em seu art. 9º, impõe a observância do princípio da legalidade na matéria tributária, refletindo o preceito cuja matriz encontra-se no texto constitucional vigente (CF/88, artigo 5º, caput e, especificamente no que tange à tributação, art. 150, inciso I). E que não é demais ponderar que o princípio da segurança jurídica, com nítido relacionamento com o da legalidade, impõe que os termos utilizados na regência tributária sejam interpretados no seu sentido exato. E que a exigência formulada contra a Recorrente, destoando da legalidade, ofende sua capacidade contributiva e delimita a proporcionalidade do ônus tributário conforme a capacidade do contribuinte, de modo a obstar seja atingida a fonte primeira de riqueza passível de captação pelo Estado, acarretando, em lugar de mera tributação, indevida expropriação de bens;

- Relativamente a exatidão do cálculo realizado pela Recorrente, argumenta que para quantificar o benefício fiscal decorrente da veiculação de propagandas eleitorais nos meses de agosto a outubro de 2010, elegeu as seguintes grandezas preço e tempo. Estas grandezas guardam íntima relação com as descritas e fixadas legalmente, de modo que o benefício fiscal apurado sirva de elemento reparador da perda de receita comercial efetivamente percebida.

Ademais, ao proceder ao cálculo do benefício fiscal, utilizou o desconto de agência de 20%, mediante o cômputo de apenas 0,8 do total, como também determina a norma;

- Por fim, a Interessada requer seja o presente recurso conhecido e provido, reformando-se o Acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ08, para afastar o crédito tributário lançado, e recompor o prejuízo fiscal acumulado anteriormente e o suportado no próprio ano de 2010, indevidamente consumidos no ato de lançamento;

- Caso assim não entenda essa C. Turma, o que se admite apenas em face da eventualidade, requer ao menos seja convertido o julgamento do presente recurso em diligência, determinando que a repartição de origem proceda a novo cálculo do benefício em questão (i) considerando todas as inserções de propagandas gratuitas havidas, (ii) computando uma única vez o desconto de agência e (iii) utilizando como preço do espaço comercializável aquele ditado pelo § 1º, do art. 1º, do Decreto nº 5.331/05, qual seja, o praticado no dia anterior ao de início das propagandas gratuitas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos artigos 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão nº 108-002.789 - 3ª Turma da DRJ08 se deu em 04/11/2020 (fl. 1457), sendo o recurso voluntário apresentado em 10/11/2020 (fl. 1459). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar

Defende-se a ilegalidade do procedimento fiscal, com questões que envolvem os princípios constitucionais apontadas pela Recorrente, no que concerne o princípio da legalidade, o princípio da segurança jurídica e a ofensa de sua capacidade contributiva. Isso não se pode ser verificado por esse colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Devemos guardar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta Autoridade. No âmbito do procedimento

administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo Agente do Fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Desta sorte, não cabe, no âmbito deste contencioso, a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto. Esta é matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não há que se falar, portanto, em nulidade da decisão.

Neste ponto, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Trata o presente de Auto de Infração (AI), relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2010. A Interessada deduziu indevidamente como despesas com Propaganda Política (Divulgação Eleitoral Gratuita) o valor de R\$ 1.019.411,98 na apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2010, sendo lançado os valores para IRPJ de imposto R\$ 19.698,20, juros R\$ 6.527,98, e multa R\$ 14.773,65, totalizando R\$ 40.999,83.

Em relação aos valores reformados no Acórdão nº 108-002.789, a instância “a quo” reconheceu dentro do preço do espaço de comercialização, como erros de cálculo da fiscalização (Base de cálculo de R\$ 20.575,91) e parte da desconsideração de inserções (Base de cálculo de R\$ 4.059,90), o valor total de R\$ 24.635,81 (R\$ 20.575,91 + 4.059,90) para exclusão da base de cálculo do IRPJ.

Restando assim, uma base de cálculo para IRPJ no valor de R\$ 106.685,50 (R\$ 131.321,31 original do Auto de Infração menos os R\$ 24.635,81 reconhecido pela DRJ) em questionamento, e por consequência, um imposto e multa no valor de:

	Imposto	Multa
Base de Cálculo	106.685,50	16.002,83
Alíquota	15%	75%
Valor lançado mantido	16.002,83	12.002,12

As empresas podem excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, o valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral gratuita.

Examine-se que o ressarcimento fiscal, tem como objetivo recompor o resultado da Recorrente que cedeu, por força de lei, parte de sua fonte de receita, no caso, tempo de transmissão. Nesse aspecto, a receita a ser recomposta deve ser aquela que deixou de ser alcançado em razão da cessão compulsória do tempo de transmissão e não a receita que poderia ter sido auferida.

Assim, o benefício concedido às pessoas jurídicas emissoras de televisão, com ressarcimento fiscal pela utilização de horário para transmissão de programas e propagandas eleitorais gratuitas deve ser calculado consoante previsto nas normas regulamentares, em função do preço efetivamente praticado e do tempo comprovadamente utilizado em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração do horário eleitoral.

Cumprido que a legislação tributária de regência da matéria impõe como requisito para excluídos a título de divulgação eleitoral gratuita do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, que a propaganda eleitoral e partidária seja veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela estação de televisão em programação destinada à publicidade comercial. Assim, como a isenção, esse benefício fiscal deve ser interpretado restritamente, nos termos expressos no art. 111 do Código Tributário Nacional.

Para apreciação do benefício usufruído no ano-calendário de 2010, objeto do Auto de Infração lavrado, importa observar o Decreto nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005, que regulamentou, conjuntamente, os dispositivos legais (artigo 52, parágrafo único, da Lei nº 9.096/1995, e artigo 99 da Lei nº 9.504/1997), bem como, o entendimento expresso no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 06/03/2006:

DECRETO nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005

(...)

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF nº 2, de 06 de março de 2006

(...)

A regulamentação acima estabeleceu a seguinte sistemática de apuração, pelas emissoras de rádio e televisão, da compensação fiscal decorrente da divulgação de propaganda partidária ou eleitoral gratuita:

1. na apuração do lucro real, pode ser excluído do lucro líquido o valor correspondente a 0,8 do preço do espaço comercializável multiplicado pelo tempo que seria efetivamente utilizado em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita;

2. entende-se por preço do espaço comercializável o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados 30 dias antes e 30 dias depois dessa data;

3.o tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a 25% do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, relativo às transmissões em bloco;

4.considera-se efetivamente utilizado em 100% o tempo destinado às inserções de 30" e 60" transmitidas nos intervalos de programação normal das emissoras, aplicando-se, nesses casos, para o cálculo da compensação fiscal, o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Redução dos benefícios fiscais – Duplicidade no Desconto das Agências

Na redução do valor dos benefícios fiscais, verificou-se o preço efetivamente praticado pela empresa, versus o preço líquido, já deduzidos os descontos concedidos, devendo corresponder aos preços unitários cobrados nas faturas emitidas para horários iguais aos utilizados na propaganda gratuita.

Na planilha elaborada pela fiscalização, a partir da folha 18, verifica-se que após a coluna “preço de tabela” há descontos variados de 8%, 13%, 15%, 25% e outras porcentagens. E, após a redução desse percentual, há ainda o desconto de agência, em sua maioria na casa dos 20%, aplicado sobre o resultado anterior.

Assim, o cômputo dos descontos não se deu apenas à razão de 20%, mas em percentuais diversos. E isso foi ultrapassado em muitos casos informados na planilha.

Como se verifica em muitas notas fiscais, constam exatamente como exposto pela Autoridade Fiscal na planilha, com descontos especiais em percentuais variados, e depois concessão de 20% da comissão de agência.

A apuração da fiscalização foi correta, não se podendo falar em duplicidade de desconto de agência, uma vez que o cálculo do incentivo deve estar lastreado naquilo que concretamente foi suportado pela emissora. Na nota fiscal pertinente, consta o preço efetivamente praticado pela empresa, sendo válido e não havendo qualquer dissonância com a legalidade.

Valores Médios dos Preços Praticados

No curso da ação fiscal, a autoridade autuante empreendeu esforços no sentido de obter a documentação necessária ao cálculo correto do benefício a que faria jus a fiscalizada. Para tanto, intimou a fiscalizada a apresentar demonstrativos e informações concernentes à veiculação e à comercialização efetivas de espaços de propaganda da emissora nos períodos pertinentes à

veiculação de propaganda partidária e eleitoral no 2010. Intimou a individualizar cada espaço comercial, com os valores dos preços alocados no tempo, diariamente, em que foi efetivamente utilizado em publicidade pela emissora, não sendo computado as das propagandas partidárias ou eleitorais.

A definição do preço de propaganda da emissora a ser considerado para o cálculo da compensação fiscal, que, segundo o artigo 1º, § 1º, do Dereto. nº 5.331, de 2005, deve ser o comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral. Entretanto, a Autoridade Tributária verificou que os preços de tabela fornecidos pela Recorrente (e-fls. 204/218) divergiam daqueles efetivamente praticados, como se vê das colunas “preço praticado” nas mencionadas planilhas elaboradas pela fiscalização. Ou seja, a Interessada teve a oportunidade de provar o preço do espaço comercializável, o qual deveria guardar proporcionalidade com os praticados 30 dias antes e 30 depois da veiculação da propaganda eleitoral, mas não o fez.

Assim, a Autoridade Tributária apurou por valores médios dos preços praticados das propagandas veiculadas nos meses de agosto, setembro e outubro de 2010. Para isso, utilizou as notas fiscais com os pedidos correspondentes e os preços praticados pela fiscalizada (tabelas de preços fornecidas pelo contribuinte) e os valores dos romaneios detalhados.

Não se pode falar em ilegalidade na apuração por valores médios efetuados pela fiscalização, já que a Interessada não apresentou a documentação pertinente. Entretanto, os valores médios aplicados para tais preços, foram devidamente ponderados pelos números de inserções, valores inscritos em notas fiscais e descontos aplicados, tudo baseado em documentos e informações prestadas pelo próprio sujeito passivo.

Desconsideração das Inserções

A Interessada informa que a planilha de fls. 209, reflete a quantidade de inserções de propagandas gratuitas veiculadas pela Recorrente em setembro de 2010, a qual estava dentro do limite estabelecido pelos Tribunais Eleitorais. E os demonstrativos acostados às fls. 691/796 refletem os pedidos de clientes para a veiculação de propagandas comerciais.

Assim, estaria comprovada a existência de 1.041 inserções de 15 segundos de propagandas gratuitas em setembro de 2010, um total que deve ser considerado para o cálculo do benefício fiscal, de modo a encontrar o correto valor a ser excluído da tributação.

Inicialmente a autoridade Tributária apurou 923 inserções, conforme demonstrado na planilha de fl. 103, e o Acórdão recorrido reconheceu mais 17 inserções, totalizando 940 inserções. No entanto, não foram encontrados quaisquer pedidos de inserção para as outras 101 faltantes para completar as 1.041 inserções alegadas pela Recorrente.

Esses 101 pedidos inserções que não foram encontrados na documentação apresentada pela Interessada, referem-se aos Programas discriminados na planilha de fl. 209 (já descontados os reconhecidos pela DRJ):

PROGRAMAS	Nº INSERÇÕES
CARA	8
FANT	21
FGG4	22
FGGD	24
GRUD	6
REAL	20

Assim, não comprovados 101 pedidos de inserção da tabela acima, estes não devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento.

Conclusão

Ao calcular o valor a ser compensado a título de propaganda eleitoral gratuita, a legislação estabeleceu duas variáveis, quais sejam, o preço comercializável e o tempo efetivamente utilizado pela emissora.

Assim, segundo a legislação, o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os preços efetivamente praticados. Ou seja, a norma é clara e expressa ao determinar que o preço comercializável deve ser obtido através dos preços efetivamente praticados com outros clientes.

A Autoridade Tributária logrou êxito em comprovar, sem que a Interessada conseguisse combater de forma efetiva, é que a contribuinte tem um preço de tabela que não é efetivamente aplicável, já que sempre pratica descontos nos mesmos. Na prática, o preço de tabela apenas acaba sendo aplicável às deduções que busca fazer, o que não é razoável e não corresponde à realidade dos fatos.

Cabe ressaltar que o lançamento tomou como base as planilhas com os dados disponibilizados pela própria Recorrente, conforme descrito no item 8 do Acórdão nº 108-002.789 da DRJ:

8. Nos levantamentos, apurou-se individualmente, programa por programa, diariamente, utilizado pela Fiscalizada nos períodos de inserções 15 (quinze) segundos, inserções de 30 (trinta) segundos, inserções de 60 (sessenta) segundos, programete de 50 (cinquenta) minutos e programete de 20 (vinte) minutos, elaborando-se as planilhas correspondentes (respectivamente, e-fls. 18/28, 88/102 e 148/154; e-fls. 30/55, 104/131 e 156/183; e-fls. 57/73 e 185/190; e-fls. 75/86 e 133/146; e e-fls. 192/195), com respectivos demonstrativos de diferenças (respectivamente, e-fls. 29, 103 e 155; e-fls. 56, 132 e 184; e-fls. 74 e 191; e-fls. 87 e 147; e e-fls. 196) em relação às respostas do Contribuinte (e-fls. 202/218 e 225/249). O valor do encaixe médio utilizado, foi o mesmo aplicado pela Fiscalizada na apuração dos valores de exclusão da propaganda política partidária. Os descontos adotados pela Fiscalização foram os considerados nas notas fiscais e pedidos. O Desconto da Agência corresponde aos praticados nas notas fiscais que foram concedidos as agências intermediárias das negociações que reduziram os preços constantes nas tabelas utilizadas pela empresa.

Outros casos semelhantes também foram analisados por este CARF, a exemplo dos acórdãos com as seguintes ementas:

PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA VEICULADA PELAS EMPRESAS DE RADIODIFUSÃO. BENEFÍCIO FISCAL. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. CÁLCULO.

O benefício concedido às pessoas jurídicas emissoras de televisão de ressarcimento fiscal pela utilização de horário para transmissão de programas e propagandas eleitorais gratuitas deve ser calculado consoante previsto nas normas regulamentares, em função do preço efetivamente praticado e do tempo comprovadamente utilizado em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração do horário eleitoral.

LUCRO REAL. REDUÇÃO INDEVIDA

A exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, somente é possível quando a propaganda eleitoral e partidária seja veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial.

Acórdão 1803-002.205 – Relatora: Carmen Ferreira Saraiva

IRPJ. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICOPARTIDÁRIA.

GLOSA DA COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS.

A compensação por veiculação de propaganda político-partidária na apuração do lucro real só pode ser acolhida no caso de o contribuinte que efetuou as exclusões da base de cálculo do IRPJ comprovar a correção quanto ao valor excluído.

Acórdão 1301-003.674 - Relatora: Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite

Dispositivo

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, afasto a preliminar suscitada e, no mérito, voto em NEGAR PROVIMENTO, mantendo-se a decisão recorrida integralmente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Pezzuto Rufino