



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.722717/2012-61
ACÓRDÃO	1401-007.553 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TV OESTE DO PARANA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPJ. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICO-PARTIDÁRIA. GLOSA DA COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS.

Na apuração da exclusão do lucro líquido, para a apuração do lucro real, da compensação fiscal decorrente da veiculação de propaganda partidária ou eleitoral, são aplicáveis as regras previstas no Decreto nº 5.331/2005, reputando-se preço do espaço comercializável o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente, vale dizer, o preço efetivamente praticado.

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.

COMPENSAÇÃO FISCAL PELA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL. TRANSMISSÕES EM BLOCO. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO. LIMITE DE 25%.

Para fins de cálculo da compensação fiscal decorrente de veiculações de propaganda partidária ou eleitoral correspondentes a transmissões em bloco, o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial não pode superar 25% do tempo da propaganda partidária ou eleitoral.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente

apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro.

Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Fernando Augusto Carvalho de Souza, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte contra o Auto de Infração lavrado referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) dos anos-calendário de 2007 a 2010, relativo à glosa de prejuízos fiscais.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2552/2589), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a metodologia utilizada pela fiscalização para calcular o tempo de publicidade comercial nas inserções em bloco foi arbitrária e repleta de

- falhas, utilizando médias percentuais calculadas com base em amostragens incorretas (ex: dados de um mês aplicados a um trimestre, ou de poucos programas aplicados a todas as inserções), o que configura presunção não prevista em lei e invalida a glosa referente ao tempo de veiculação;
- b) Que a legislação (Decreto nº 5.331/05) estabelece um limite máximo de 25% do tempo das inserções em bloco para fins de ressarcimento, não prevendo a apuração de médias de tempo efetivamente comercializado; defende, com base na doutrina e jurisprudência administrativa, que o correto, dada a natureza indenizatória da compensação, é utilizar o tempo máximo potencial (25%), conforme procedimento adotado pela empresa;
- c) Que o preço a ser considerado para o cálculo do ressarcimento fiscal é, por expressa determinação legal (Decreto nº 5.331/05 e Decreto nº 57.960/66), o valor constante da tabela de preços pública e obrigatória da emissora ("preço de propaganda"), vigente à época, e não o preço líquido apurado após a aplicação de descontos;
- d) Que a aplicação de descontos comerciais e de agência sobre o preço de tabela para calcular o ressarcimento é incabível, pois tais descontos são ferramentas de negociação aplicadas a clientes comerciais visando retorno financeiro, situação distinta da veiculação obrigatória da propaganda estatal, que impõe custos e perdas à emissora e justifica a indenização pelo valor integral previsto na tabela;
- e) Que mesmo se a aplicação de descontos fosse considerada válida, a forma como a fiscalização apurou os percentuais médios de desconto é falha e não representativa da realidade, baseando-se em amostragem limitada e sem critério das notas fiscais emitidas, o que, por si só, já invalidaria a glosa referente ao preço por vício na apuração dos valores;
- f) Por fim, alega que a Receita Federal não poderia ter ajustado os saldos de prejuízos fiscais da empresa antes do término do processo administrativo, pois a impugnação apresentada tem efeito suspensivo sobre a exigibilidade do crédito tributário (ou, no caso, sobre a alteração dos prejuízos), conforme garantido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235/72, devendo os saldos permanecerem inalterados até a decisão administrativa final.

Posteriormente, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, proferiu o Acórdão n.º 09-70.277 (fls. 2599/2621), abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

COMPENSAÇÃO FISCAL PELA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL. PREÇOS EFETIVAMENTE PRATICADOS.

Na apuração da exclusão do lucro líquido, para a apuração do lucro real, da compensação fiscal decorrente da veiculação de propaganda partidária ou eleitoral, são aplicáveis as regras previstas no Decreto nº 5.331/2005, reputando-se preço do espaço comercializável o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente, vale dizer, o preço efetivamente praticado.

COMPENSAÇÃO FISCAL PELA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL. TRANSMISSÕES EM BLOCO. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO. LIMITE DE 25%.

Para fins de cálculo da compensação fiscal decorrente de veiculações de propaganda partidária ou eleitoral correspondentes a transmissões em bloco, o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial não pode superar 25% do tempo da propaganda partidária ou eleitoral.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, a DRJ entendeu que a impugnação deveria ser julgada improcedente, mantendo a glosa fiscal, com base nos fundamentos de que a legislação de regência para os anos-calendário 2007 a 2010, notadamente o Decreto nº 5.331/2005, exigia critérios específicos para o cálculo do ressarcimento fiscal que não foram observados pela impugnante.

Verificou que, no caso concreto, quanto ao critério de preço, a impugnante baseou seus cálculos nos valores integrais de sua tabela pública de preços. No entanto, a DRJ interpretou as disposições do art. 1º, § 1º, do Decreto nº 5.331/2005 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2006, no sentido de que o valor a ser utilizado deveria ser o preço *efetivamente praticado*, ou seja, o valor líquido após a dedução dos descontos comerciais e de agência.

A DRJ reforçou essa interpretação citando a história legislativa, como o veto presidencial em 2009 (Mensagem nº 787/2009) à proposta de lei que pretendia validar explicitamente a tabela pública como base única, e a posterior alteração pela Lei nº 12.350/2010 (com efeitos apenas a partir de final de 2010/2011) que passou a admitir a tabela, mas sob condições de ajuste pelos preços efetivos.

Considerou ainda que a própria admissão da empresa sobre a concessão de descontos evidenciava que a tabela não representava a realidade comercial e que a amostragem de notas fiscais analisada pela fiscalização (solicitada via Termos de Intimação L-071/2012 e L-033/2012) confirmava que menos de 2% do valor faturado correspondia ao preço cheio da tabela. Diante da necessidade de considerar os preços efetivamente praticados e da validade da apuração por amostragem feita pela fiscalização, a DRJ manteve a glosa relativa aos descontos.

Verificou também que, quanto ao critério de tempo para as transmissões em bloco, a impugnante utilizou o percentual fixo de 25%, limite máximo estabelecido pelo Art. 1º, § 3º, do Decreto nº 5.331/2005. Contudo, salientou que este percentual é um teto ("não poderá ser superior a"), e não um valor a ser automaticamente aplicado, cabendo à contribuinte comprovar o tempo *efetivamente utilizado* com publicidade comercial naquele período.

Como a impugnante não apresentou elementos comprobatórios suficientes para essa demonstração, a DRJ validou o procedimento da fiscalização, que apurou médias percentuais de tempo efetivo com base nos dados e documentos fornecidos pela própria empresa, refutando inclusive alegações específicas de erro nos cálculos fiscais (como no exemplo dos programas "Turma do Didi", "Os Caras de Pau" e "Fantástico").

Por fim, no tocante ao pedido de manutenção do saldo de prejuízos fiscais até decisão final, salientou a DRJ que, conforme sua interpretação do Art. 151, inciso III, do CTN, a suspensão da exigibilidade ali prevista aplica-se especificamente ao "crédito tributário", não alcançando ajustes procedimentais no saldo de Prejuízo Fiscal registrados nos sistemas internos da Receita Federal. Tendo em vista essa distinção, a DRJ julgou improcedente o pedido da impugnante para suspender a atualização do saldo de prejuízos.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.626/2.646), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que a decisão da DRJ se equivocou ao justificar a metodologia de amostragem usada pela fiscalização para apurar os descontos médios, argumentando que não existe "livre discricionariedade fiscal" para escolher amostras sem critérios objetivos e em desrespeito ao princípio da legalidade, especialmente quando todos os dados foram fornecidos;
- b) Que, ao contrário do que poderia sugerir a opção da fiscalização por uma amostragem, a empresa reforça ter apresentado *toda* a documentação e notas fiscais solicitadas, o que evidencia a fragilidade e arbitrariedade do método fiscal para calcular os descontos aplicados na glosa do preço.
- c) Que a interpretação dada pela DRJ ao conceito de "crédito tributário" (no contexto da suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN) foi indevidamente restritiva, pois a obrigação de recompor o prejuízo fiscal,

sendo decorrente de um auto de infração e sujeita ao litígio administrativo, deve sim ter sua implementação suspensa até a decisão final.

- d) Que, para reforçar o ponto anterior, a própria norma do processo administrativo fiscal (citando especificamente o Art. 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72) demonstra que suas regras, incluindo a suspensão da exigibilidade, aplicam-se a autos de infração mesmo quando deles não resulte diretamente um valor a pagar, como no caso do ajuste de prejuízo fiscal.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

A manifestação de inconformidade é tempestiva, portanto, dela conheço.

Antes de adentrar ao litígio, esclareço que o art. 7º, inciso V, da Portaria MF n.º 341/11, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, determina que o julgador observe as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90), bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Ademais, segundo o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal é "vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade", exceto nas hipóteses previstas no § 6º do mesmo dispositivo, as quais não se amoldam ao caso vertente.

Por ausência de ato normativo, também não se aplica ao presente caso o § 5º do art. 19 da Lei n.º 10.522/02, que estabelece que as unidades da RFB deverão reproduzir, em suas decisões, após manifestação da PGFN, os entendimentos do STF e do STJ nas matérias decididas em sede de julgamento com repercussão geral ou como recurso repetitivo.

Assim, as decisões judiciais citadas pela interessada se aplicam apenas às partes envolvidas no processo, a teor do art. 506 do Código de Processo Civil - CPC (Lei n.º 13.105, de 2015).

De forma semelhante, os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, embora inestimáveis fontes de consulta, não vinculam este colegiado, em razão da ausência de dispositivo legal que lhe confirmam eficácia normativa, nos termos do inciso III do art. 100 do CTN.

Passo à análise do litígio.

Mérito

O objeto do lançamento - glosa de valores excluídos na apuração do Lucro Real a título de divulgação eleitoral gratuita, repousa sobre a divergência na interpretação da legislação aplicável, precisamente sobre o alcance das expressões previstas no artigo 1º do Decreto nº 5.331/2005 e que caracterizam os dois critérios a serem observados no cálculo da exclusão fiscal em comento, quais sejam, o preço do espaço comerciável e o tempo efetivamente utilizado destinado à publicidade comercial.

A impugnante sustenta que o "preço do espaço comerciável" de que trata o artigo 1º do Decreto nº 5.331/2005 seria aquele constante da Tabela Pública de Preços fixada pela própria emissora e o "tempo efetivamente utilizado", aludido no mesmo diploma, não corresponde ao tempo efetivamente utilizado na data anterior ao início da propaganda eleitoral e sim, ao "25% do total das inserções em bloco" pelas empresas de radiodifusão.

No entender da autoridade fiscal, a Interessada deveria ter demonstrado, de forma cabal, os preços efetivamente negociados na venda do seu espaço publicitário, não sendo hábeis, para tal demonstração, os valores informados unilateralmente em sua tabela de preços.

Ainda de acordo com a autoridade fiscal, caberia à Interessada comprovar o tempo efetivamente utilizado em publicidade, não sendo aceitável a adoção pura e simples do percentual máximo definido pelo art. 1º, § 3º, do Decreto nº 5.331, de 05/01/2005 (ou seja, 25% do tempo destinado à propaganda partidária e eleitoral).

A interpretação adotada pela fiscalizada não possui respaldo legal, além de divergir dos critérios de cálculo defendidos pela autoridade fiscal, que de fato são aqueles a serem observados segundo a legislação aplicável.

1. Evolução legislativa.

Com relação ao ressarcimento fiscal pela veiculação de propaganda partidária e eleitoral, convém traçar um breve histórico da evolução legislativa sobre a matéria.

(...)

Para apreciação do benefício usufruído no ano-calendário de 2006, objeto do Auto de Infração lavrado, importa observar o Decreto nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005, que regulamentou, conjuntamente, os dois dispositivos legais referidos (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.

O art. 99 da Lei nº 9.504/1997 foi alterado pelo art. 3º da Lei nº 12.034/2009, que incluiu o § 1º no referido dispositivo, estendendo o direito à compensação fiscal para as hipóteses Projeto de propaganda gratuita de plebiscitos e referendos. É importante ressaltar que o projeto de Lei nº 5.498/2009, do qual resultou a Lei nº 12.034/2009, pretendeu estabelecer que a compensação fiscal deveria ser calculada sobre o preço comprovadamente vigente, assim considerado aquele divulgado pelas emissoras de rádio e de televisão por intermédio de tabela pública de preços de veiculação de publicidade. O referido Projeto previu, inclusive, a possibilidade de o Poder Executivo estabelecer exigências relativamente à divulgação, para fins de compensação fiscal, da tabela pública referida. Ocorre que essas diretrizes, que constariam, respectivamente, do § 1º I, do § 2º do art. 99 da Lei nº 9.504/1997, foram vetadas (Mensagem nº 787/2009) com a seguinte justificativa: (...)Esse veto e sua justificativa deixam claro que, até as alterações promovidas pela Lei nº 12.350/2010, no art. 99 da Lei nº 9.504/1997, é descabida a pretensão de adoção de tabela pública de preços como base para a apuração da compensação fiscal devida às emissoras de rádio e televisão pela veiculação de propaganda partidária ou eleitoral gratuita. Com efeito, a regulamentação dessa compensação fiscal promovida pelo Decreto nº 5.331/2005, ao prescrever que o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente, há que ser interpretada no sentido de que a compensação fiscal deve tomar por base o preço efetivamente praticado pela emissora.

O Decreto regulamentador é ato do Chefe do Poder Executivo e esse mesmo Poder, por meio da referida Mensagem nº 787/2009, deixou claro que não admitia a adoção de tabela pública de preços de publicidade comercial como base para o cálculo da compensação fiscal. Apenas com as alterações do art. 99 da Lei nº 9.504/1997 introduzidas pela Lei nº 12.350/2010 passou a haver previsão normativa para a adoção da tabela pública de preços de veiculação de publicidade, divulgada pelas emissoras, como base para o cálculo da compensação fiscal. De fato, essa previsão passou a constar do art. 99, § 1º, II, com as condições para a aplicação das tabelas públicas de preços estabelecidas no § 2º-A do mesmo dispositivo:

LEI nº 9.504, de 30 de setembro de 1997

(...)

Com a nova redação do dispositivo legal, aplicável a partir de 2011, o valor passível de compensação fiscal, representativo da perda de receita da emissora, continua sendo calculado a partir de duas variáveis tempo utilizado em publicidade e preço do espaço comercializável, a serem aferidas, porém, de outra forma.

Com relação ao tempo utilizado para veiculação de propaganda partidária e eleitoral, quer me parecer que a nova lei dispensou as emissoras de comprovarem o tempo efetivamente utilizado em publicidade, legitimando a presunção de que este tempo corresponde a 100% do espaço das inserções e 25% do espaço das transmissões em bloco.

Já no que diz respeito à segunda variável preço do espaço comercializável, a alteração legislativa, ao mesmo tempo que admitiu a comprovação do preço do espaço comercializável fundada em uma tabela pública divulgada pelas próprias emissoras, exigiu de cada uma delas a recalibração mensal dos valores tabelados, com base nas variações dos preços efetivamente praticados nas veiculações comerciais locais. Ou seja, mesmo para os períodos encerrados a partir de 2011, para fazer jus à compensação fiscal, não basta que a emissora apresente a sua tabela pública de preços de veiculação de publicidade, sendo necessário que ela atenda as seguintes condicionantes:

1- deve ser apurada mensalmente a variação percentual entre a soma dos preços efetivamente praticados, assim considerados os valores devidos às emissoras de rádio e televisão pelas veiculações comerciais locais, e o correspondente a 0,8 da soma dos respectivos preços constantes da tabela pública de veiculação de publicidade; 2- a variação percentual referida no item "1", deve ser deduzida dos preços constantes da tabela pública de preços de veiculação de publicidade.

A condicionante prevista no item "1" acima referido evidencia que o legislador, a despeito de adotar a tabela pública de preços de veiculação de publicidade para fins de cálculo da compensação fiscal, também levou em consideração os preços efetivamente praticados, estabelecendo a aplicação de uma variação percentual,

apurada com base nesses preços, a ser aplicada sobre os preços da tabela pública. Trata-se, portanto, de um solução de conciliação entre o cálculo da compensação fiscal com base apenas nos preços efetivamente praticados, tal como ocorria com a regulamentação até então vigente, e o cálculo da compensação fiscal com base apenas no preço da tabela pública de veiculação de publicidade, tal como pretendido pelo Projeto de Lei nº 5.498/2009, vetado nesse aspecto pelo Chefe do Poder Executivo, tal como consta da Mensagem nº 787/2009.

A nova sistemática de apuração da compensação fiscal, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.350/2010, foi regulamentada pelo Decreto nº 7.791/2012. Este Decreto, conforme prescrito em seus arts. 7º e 8º, revogou o Decreto nº 5.331/2005 e produziu efeitos somente a partir de 21 de dezembro de 2010.

A análise da evolução legislativa, acima descrita, relativa à compensação fiscal a que as emissoras de rádio e televisão têm direito em razão da veiculação de propaganda partidária e eleitoral conduz a duas conclusões:

1- até o início da vigência das alterações introduzidas pela Lei nº 12.350/2010 no art. 99 de Lei nº 9.5047/1997, a compensação fiscal era calculada com base nos preços efetivamente praticados pelas emissoras, aplicando-se aos períodos encerrados até 2010 a regulamentação prevista no Decreto nº 5.331/2005; 2- para o ano de 2011, a compensação fiscal deve ser calculada com aplicação das alterações introduzidas pela Lei nº 12.350/2010 no art. 99 de Lei nº 9.5047/1997, bem como da regulamentação da matéria prevista no Decreto nº 7.791/2012.

Bem assim, para os anos-calendário de 2007 a 2010, a apuração da compensação fiscal deve observar o disposto no Decreto nº 5.331/2005, reputando-se preço do espaço comercializável o preço efetivamente praticado pela emissora.

Também já foi assentado que, nos termos desse diploma regulamentador, pode a emissora excluir, na apuração do lucro real, o valor correspondente a 0,8 do preço do espaço comercializável multiplicado pelo tempo que seria efetivamente utilizado em programação destinada à publicidade comercial durante a propaganda eleitoral ou partidária. O Decreto determina que se aplique o preço do espaço comercializável 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. No caso das inserções de trinta segundos e de um minuto, o cálculo deve considerar o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções.

2.Cálculo das Exclusões Indevidas

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, tendo em vista que a mesma adotou critérios que, segundo a autoridade fiscal, não teriam respaldo na legislação aplicável.

Para tanto, intimou a fiscalizada por diversas vezes 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 nos anos de 2008 e 2010.

Em resposta aos Termos de Intimação Fiscal L-071/2012 e L-073/2012 a impugnante demonstrou as datas e horários de veiculação dos programas e inserções da divulgação eleitoral gratuita. Os demonstrativos apresentados pelo contribuinte, relativos a estes dois anos, foram juntados às fls. 452/763 e 764/935.

Conforme relatou a autoridade fiscal no Termo de Constatação (fls. 2509/2536), todo o tempo considerado pelo contribuinte, no cálculo do valor a ser excluído do Lucro Real, que ultrapassou os tempos médios demonstrados no quadro acima deve ser objeto de glosa. Para determinar o valor a ser glosado, consideramos os tempos médios de cada programa em virtude da diferença de valor de veiculação de comerciais em cada um destes programas - e em cada ano eleitoral.

17. No Anexo III apresentamos um resumo das informações prestadas pelo contribuinte, que evidenciam que, apenas esporadicamente, a veiculação de comerciais atinge o limite de 25% do tempo de duração dos programas. No ano de 2008 os programas eleitorais, nos períodos que antecederam as eleições, foram veiculados durante os programas Globo Esporte, Jornal Hoje e Novela 20 hs. Nos 39 dias de veiculação dos programas eleitorais constatamos:

a) Em apenas cinco dias o tempo de veiculação de comerciais, durante o programa Globo Esporte, superou o limite de 25%. Na média - considerando também estes dias em que o limite de 25% foi superado - o tempo destinado a comerciais, durante este programa, foi de 22,1% da duração do programa.

b) Durante o Jornal Hoje, em nenhum dia houve mais de 25% do tempo da programação destinado aos comerciais. Em média, este tempo foi de 16,2% da duração dos programas.

c) Durante a Novela 20 hs, que tem a maior incidência de comerciais, o limite de 25% foi ultrapassado em apenas nove dias, mas a média de comerciais durante este programa foi de 22,7% do tempo de duração deste programa.

A atuada contesta a aplicação pela fiscalização desses percentuais em substituição aos aplicados por ela em relação a todas as inserções em bloco realizadas nos meses de agosto, setembro e outubro de 2008 (note-se que os valores objeto de glosa do ano de 2008, demonstrativo de fl. 05 do termo de constatação, referem-se à soma de todas as inserções de agosto, setembro e outubro deste ano). É que as inserções em bloco realizadas em agosto, setembro e outubro de 2008 não foram feitas tão somente nos programas Globo Esporte, Jornal Hoje e Novela das 20 horas. Aconteceram inserções no Jornal Nacional, assim como na programação de domingo, a exemplo do Fantástico. Do

demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, constante das fls. 02, do Anexo II, há clara indicação das inserções feitas no Jornal Nacional, por exemplo.

Como se verifica na planilha abaixo elaborada pela fiscalização, para se chegar aos percentuais médios de tempo do ano de 2008 foram considerados os programas Globo Esporte, Jornal Hoje e Novela das 20 horas, e não as inserções de 30", conforme informa a impugnante. Às fls. 2526, verifica-se no Anexo II, fl.02, citado pela interessada, que a autoridade fiscal utilizou as inserções para cálculo do preço médio aplicado. Portanto, não assiste razão a autuada.

PROGRAMA	DIAS DE VEICULAÇÃO			DIAS COM MAIS DE 25% DO TEMPO EM COMERCIAIS			MÉDIA DE TEMPO DESTINADO AOS COMERCIAIS		
	2008	2010	TOTAL	2008	2010	TOTAL	2008	2010	MÉDIA (*)
Globo Esporte	38	58	96	5	6	11	22,1%	21,1%	21,5%
Jornal Hoje	39	58	97	-	-	-	16,2%	17,8%	17,2%
Vídeo Show	-	33	33	-	1	1	-	20,9%	20,9%
Estrelas	-	6	6	-	-	-	-	22,7%	22,7%
Turma do Didi	-	3	3	-	-	-	-	14,7%	14,7%
Os Caras de Pau	-	3	3	-	-	-	-	17,3%	17,3%
Jornal Nacional	-	58	58	-	12	12	-	22,1%	22,1%
Novela das 20 hs	39	39	78	9	4	13	22,7%	21,4%	22,1%
Fantástico	-	3	3	-	-	-	-	13,0%	13,0%

* média ponderada conforme dias de veiculação em cada um dos períodos pré-eleitorais

No que se refere ao argumento da autuada de que o fiscal teria utilizado, como média dos três meses (agosto, setembro e outubro) de exibição de comerciais para os Programas "Fantástico", os "Caras de Pau" e "Turma do Didi" os percentuais 13%, 17.3% e 14.7%, sendo que estes dados não se referiam à média de três meses, mas tão somente ao mês de outubro de 2010, consoante se extrai do demonstrativo de fls. 04, do anexo III, do termo de constatação. Ou seja: o Sr. Fiscal para levar a efeito a glosa ora impugnada -aplica o percentual do mês de outubro aos meses de agosto e setembro, sem qualquer tipo de previsão legal para tanto. O mesmo ocorre no cômputo do tempo das inserções realizadas no programa "Estrelas", em que a média de dois meses (agosto e setembro) é utilizada como se fosse média de três meses (agosto, setembro e outubro).

TURMA DO DIDI

INFORMAÇÃO DO CONTRIBUINTE			TEMPO EM SEGUNDOS		
DATA	INS 30"	DURAÇÃO	PROGR.	INSER.	%
10/10/2010	7	12:30:33 AM	1833	210	11,5%
17/10/2010	9	12:30:41 AM	1841	270	14,7%
24/10/2010	11	12:30:47 AM	1847	330	17,9%
MÉDIA			1840	270	14,7%

OS CARAS DE PAU

INFORMAÇÃO DO CONTRIBUINTE			TEMPO EM SEGUNDOS		
DATA	INS 30"	DURAÇÃO	PROGR.	INSER.	%
10/10/2010	17	12:49:19 AM	2959	510	17,2%
17/10/2010	16	12:48:02 AM	2882	480	16,7%
24/10/2010	18	12:49:55 AM	2995	540	18,0%
MÉDIA			2945	510	17,3%

FANTÁSTICO

INFORMAÇÃO DO CONTRIBUINTE			TEMPO EM SEGUNDOS		
DATA	INS 30"	DURAÇÃO	PROGR.	INSER.	%
10/10/2010	43	2:45:36 AM	9936	1290	13,0%
17/10/2010	44	2:44:42 AM	9882	1320	13,4%
24/10/2010	43	2:48:10 AM	10090	1290	12,8%
MÉDIA			9969	1300	13,0%

No entanto, ao contrário do que afirma a interessada, fazendo uma conta de simples complexidade, verifica-se que a autoridade fiscal aplicou de fato a média dos valores dos três meses, por exemplo, "Turma do Didi" ($11,5\% + 14,7\% + 17,9\% = 44,1/3 = 14,7\%$), assim como nos demais programas contestados pela autuada. Portanto, não prospera tal alegação.

Nota-se que foram aplicados cálculos, tendo por base a documentação apresentada pela empresa, com a finalidade de se apurar o real percentual do tempo de propaganda eleitoral. Conforme apontado pela fiscalização, a discrepância entre o valor do benefício apurado pela interessada e o valor estimado pela fiscalização deve-se ao percentual do tempo de propaganda comercial adotado pela fiscalizada em seus cálculos, de 25% e ao preço dos comerciais utilizados pela fiscalizada indevidamente extraídos de sua tabela pública de preços.

Cabe reproduzir, a título ilustrativo, excerto do voto condutor do Acórdão nº 1302-001.040, de 06/03/2013, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que expõe com clareza a finalidade e os requisitos da fruição do ressarcimento fiscal debatido:

(...)

Como se vê, o percentual estabelecido pela Lei de 25% se trata de um percentual máximo, não necessariamente atingido, como aduz a interessada.

Quanto à questão do preço, devem ser aplicados os valores efetivos praticados na comercialização de espaços comerciais, com comprovação mediante notas fiscais,

orçamentos, contratos e outros elementos similares que indicassem o preço praticado após descontos comerciais, serviços e tempo contatado, horário, etc.

Convém repisar o trecho que diz que, para fins de apuração do valor do benefício, deve-se considerar o preço efetivamente praticado pela empresa, ou seja, o preço líquido, já abatidos os descontos concedidos, devendo corresponder aos preços unitários cobrados nas faturas emitidas para horários análogos aos utilizados na propaganda partidária e na propaganda eleitoral gratuitas.

Alega a interessada que a lei fala claramente que "o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora" (§1º, art. 1º, Decreto nº 5.331), destacando que "o preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por este fixado em Tabela pública" (art. 14, Decreto nº 57.960/66).

Segundo a autuada, a depender das condições comerciais da negociação, a Contribuinte concede desconto aos clientes sobre os preços de tabela. Estes descontos, entretanto, somente são concedidos para clientes nos quais a Empresa tenha interesse comercial, ou seja, para clientes que potencialmente possam gerar negócios lucrativos e interessantes à Contribuinte, para clientes que contratam regularmente a veiculação de anúncios ou que os contratam em grande volume.

Trata-se, portanto, de descontos de índole exclusivamente comercial, com foco no retorno financeiro que determinado cliente proporcionará.

Não é crível tal argumento, uma vez que se a própria empresa assume praticar preços com descontos e não os considera para efeito de cálculo, ela mesma está ciente de que o preço de tabela que está utilizando não condiz com a realidade. Portanto, devem ser excluídos os descontos, de uma maneira geral.

Como bem pontuou a autoridade fiscal, as tabelas de preços servem como referência para negociações e sobre elas são praticados descontos que são influenciados por inúmeras variáveis, como o poder de negociação de cada cliente, a importância do cliente para o fornecedor, o interesse do fornecedor em conquistar o cliente, sua capacidade ociosa, as condições de pagamento, etc.

A interessada contesta ainda utilização de amostragem pela autoridade fiscal, alegando que ela não considerou os valores de todas as faturas emitidas no período, de modo a obter uma suposta média geral de descontos concedidos, limitando-se a pinçar algumas, dentre as inúmeras faturas emitidas no período. As faturas escolhidas para comporem o cálculo da suposta média, destaque-se, foram escolhidas sem qualquer critério.

Segue argumentando que no item 20, do Termo de Constatação, resta evidenciado que foi considerado no cálculo da média de descontos do ano de 2007 tão somente 50% das notas fiscais de três meses. Os demais anos (2008 a 2010) tiveram as médias de desconto calculadas com base em 50% das notas fiscais de dois meses de cada ano. Ou seja, uma amostragem de 8,33% do total

das notas de 2008 a 2010, sem que fossem de todos os meses, mas apenas de dois meses do ano como se isso fosse capaz de espelhar uma realidade complexa de mercados de desconto.

No Termo de Início de Ação Fiscal L-007/2012 o fiscal solicitou que o contribuinte apresentasse uma amostragem de notas fiscais que representassem pelo menos 50% de suas receitas de publicidade em três meses selecionados de 2007. Posteriormente, no Termo de Intimação L-033/2012, solicitou a apresentação de cópias de notas fiscais, nas mesmas condições, para dois meses selecionados de cada um dos demais anos (2008 a 2010).

(...)

A amostragem vem a ser o estudo de um pequeno grupo de elementos retirado de uma população (universo) que se pretende conhecer. Trata-se de uma técnica de pesquisa na qual um sistema preestabelecido de amostras é considerado idôneo para representar o universo pesquisado. Cumpre esclarecer, que a determinação ou escolha das amostras, obviamente, fica a cargo do encarregado da análise da população ou universo. Em se tratando de auditoria fiscal, essa escolha cabe à autoridade fiscal, pois, como é fácil perceber, se a escolha for feita pela empresa auditada, a amostra não é confiável, visto que pode ser escolhida pelo interessado para corroborar seus interesses e, portanto, não atende à necessária imparcialidade à amostra. Significa dizer que a amostragem poderia ser usada por este julgador para firmar convicção caso a empresa tivesse apresentado o total da documentação comprobatória, e não de forma inversa, a empresa escolhendo uns poucos documentos na tentativa de validar a totalidade do crédito requerido.

No presente caso, a autoridade fiscal examinou toda a amostra solicitada, não havendo que se falar em irregularidade.

Por fim, aduz a interessada que não poderia a autoridade fiscal ajustar os prejuízos fiscais constantes dos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil para refletir as glosas efetuadas, uma vez que ela apresentou impugnação e reconhece os efeitos suspensivos. Portanto, solicita a manutenção nos registros da RFB até que sobrevenha decisão administrativa final.

No entanto, ao contrário do que preconiza a autuada, o art. 151, inciso III, do CTN, fala em suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que não se aplica a ajustes no saldo de Prejuízo Fiscal, como no caso em tela.

Para fins de cálculo do 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.

Ainda 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.

O que a autoridade fiscal logrou êxito em comprovar, sem que a Recorrente 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.

Outros casos semelhantes também já foram analisados por este CARF, a exemplo do Acórdão 1301-003.674 de relatoria da ex-Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, e que recebeu a seguinte ementa:

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.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro.

Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

Caso semelhante, com a mesma conclusão, foi apreciado pela CSRF no Acórdão 9101-007.097, de Relatoria da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que recebeu a seguinte ementa:

IRPJ. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. EMISSORA DE TV. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO COM PUBLICIDADE COMERCIAL. LIMITE DE 25%.

De acordo com o comando contido no caput e §3º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, na fórmula de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido a título de propaganda eleitoral obrigatória, a emissora deve considerar o tempo que seria efetivamente utilizado, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita, em programação destinada à publicidade comercial, que, entretanto, não pode superar 25% do tempo da referida propaganda.

IRPJ. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. EMISSORA DE TV. PREÇO DO ESPAÇO COMERCIALIZÁVEL. “PREÇO PRATICADO”. NECESSIDADE DE PROPORCIONALIDADE. Para fins de apuração dos valores a serem excluídos do lucro líquido a título de propaganda eleitoral obrigatória, o contribuinte pode adotar como “preço do espaço comercializável” aquele contido na tabela pública de preços ou em qualquer outro documento apto a comprovar o preço vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral. No entanto, caso o preço contido na documentação apresentada pela emissora não guarde relação de proporcionalidade com o “preço praticado” – isto é, aquele adotado pelo contribuinte 30 dias antes e 30 dias após o início da propaganda eleitoral -, a Autoridade Fiscal poderá desconsiderar o preço utilizado pelo contribuinte, por falta de atendimento ao comando contido no caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005.

Oportuno citar parte das conclusões do voto condutor:

Ressalte-se que o ônus de comprovar o preço vigente, considerado na apuração do montante a ser excluído do lucro real, é do contribuinte. Isso porque, apesar de a escrituração contábil, mantida com observância das disposições legais, fazer prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977, é obrigação do contribuinte manter os documentos que lastreiam os referidos registros contábeis.

Mas, nos termos do caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, não basta que o contribuinte comprove o “preço vigente”, é preciso que o referido montante seja proporcional ao “preço praticado” antes e após o início da propaganda eleitoral. Dessa forma, caso a Autoridade Fiscal constate que o “preço praticado” não guarda proporcionalidade com o “preço vigente” adotado pelo contribuinte, poderá desconsiderá-lo para fins de “preço do espaço utilizável” na apuração do montante a ser excluído do lucro líquido do período.

Diante disso, entendo que o “preço do espaço comercializável” pode ser aquele contido na tabela pública de preços ou em qualquer outro documento apresentado pela emissora como apto a comprovar o preço vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral. No entanto, caso o preço contido na documentação apresentada pela emissora não guarde relação de proporcionalidade com o “preço praticado” – isto é, aquele adotado pelo

contribuinte 30 dias antes e 30 dias após o início da propaganda eleitoral -, a Autoridade Fiscal poderá desconsiderar o preço utilizado pelo contribuinte, por falta de atendimento ao comando contido no caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005.

(...)

Aplicando tais lições ao presente caso, nos termos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4/19) a Recorrente adotou, na apuração dos valores a serem excluídos do lucro líquido a título de propaganda eleitoral obrigatória, “o preço efetivamente praticado para o dia imediatamente anterior ao início da programação (eleitoral), com base na tabela de preços em vigor para o período. No entanto, a Autoridade Fiscal constatou que o valor da tabela não corresponde ao preço efetivamente praticado, vez que “para cada cliente/anunciante, foi praticado um desconto comercial diferenciado, sobre o preço da tabela”.

Portanto, tendo a Autoridade Fiscal verificado que o preço contido na tabela de preços em vigor, utilizado pela Recorrente como “preço do espaço comercializável”, não guardava relação de proporcionalidade com o preço efetivamente praticado, correto está o procedimento de apuração do “preço praticado” com base nos documentos fiscais e contábeis do contribuinte.

No presente caso, a autoridade fiscal teve sucesso em comprovar que a Recorrente não aplicava o preço efetivamente praticado, tampouco o tempo efetivo de inserção. Isso já seria suficiente para glosar integralmente as deduções realizadas pela contribuinte. Entretanto, a autoridade fiscal, em atenção à verdade material, buscou apurar, em critério de auditoria válido (arbitramento), o preço e tempo médio mais próximo à realidade comercial da Recorrente. Caso não concorde deveria a contribuinte comprovar de forma efetiva o dado real, e assim não o fez, tão somente ataca a forma de auditoria adotada pela autoridade fiscal.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva