



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10935.723481/2014-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.530 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente IRMAOS MUFFATO CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

CONTRATO ADIMPLIDO. GLOSA DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

Comprovada a prestação dos serviços contratados, e cumpridas as cláusulas contratuais, não subsiste a glosa das respectivas despesas.

PAGAMENTO DE DÉBITOS VENCIDOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DE DESPESAS. CABIMENTO.

Devem ser glosados os valores relativos a despesas vencidas de outros períodos quando não comprovado nos autos a sua efetiva prestação, e que foram de fato cobrados nas Notas Fiscais emitidas.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. SALDO INSUFICIENTE. GLOSA. CABIMENTO

É válido o lançamento decorrente de glosa de prejuízos compensados quando comprovadamente excederam ao saldo de prejuízo dos anos anteriores.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

**COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.
SALDO INSUFICIENTE. GLOSA. CABIMENTO**

É válido o lançamento decorrente de glosa de bases de cálculo negativas de CSLL quando comprovadamente excederam ao saldo apurado dos anos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas no valor de R\$ 9.751.572,44 referente ao ano-calendário de 2010 e reduzir a multa para o percentual de 75%. Por voto de qualidade, manter a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felicia Rothschild.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felicia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

IRMAOS MUFFATO CIA LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-81.778 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o processo do auto de infração (fls. 6658/6677), com ciência em 24/09/2014 (AR – fls. 6679), com o lançamento dos seguintes tributos, todos com juros de mora e multa de ofício nos seguintes valores:

TRIBUTO	FATO GERADOR	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO
IRPJ	4º Trimestre/2010	R\$ 3.131.415,52	150%
	1º Trimestre/2011	R\$ 664.138,64	150%
CSLL	4º Trimestre/2010	R\$ 1.129.469,58	150%
	1º Trimestre/2011	R\$ 239.089,91	75%

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, fls. 6032/6074, o presente lançamento decorre de:

1) GLOSA DE DESPESAS COM PUBLICIDADE

- foi constatado um gasto com despesa de publicidade fora da normalidade no 4º trimestre/2010, em função da emissão de 12 (doze) Notas Fiscais (fls. 1745/1756), no valor total de R\$ 15.026.616,60, emitidas em 27/12/2010 pela TV TAROBÁ contra a autuada.

- assim como a autuada, a emissora também é de propriedade da família MUFFATO, tendo como únicos sócios Rosa Reni Muffato e seus filhos Éderson, Everton e José Eduardo Muffato, detentores de 99,25 % do capital da autuada.

- chamou a atenção o fato de a TV TAROBÁ ter apurado, no ano de 2010, um lucro contábil de R\$ 18.410.013,59 e um prejuízo fiscal de R\$ 3.376.774,47; sem a emissão destas Notas Fiscais, a emissora teria um lucro contábil de R\$ 3.766.438,50 e um prejuízo fiscal de R\$ 18.028.349,56

- intimada, a autuada esclareceu que os valores cobrados nas Notas Fiscais teriam as seguintes origens:

• Valor não pago referente a veiculação de mídias publicitárias entre setembro/2006 e março/2008	4.054.381,19
• Juros e correção monetária sobre os valores não pagos de setembro/2006 a março/2008	1.400.662,97
• Total referente a veiculações de 2006 a 2008	5.455.044,16
• Veiculação de 17.294 mídias publicitárias, nos anos de 2009 e 2010	9.571.572,44
• Diferença no demonstrativo do contribuinte	180.000,00
• Total referente a veiculações de 2009 a 2010	9.751.572,44
• Total das notas emitidas em 27/12/2010	15.026.616,60

- também foi apresentado o Termo de Assentada de fls. 535/537, formalizado em 30/12/2010, consignando a dívida de R\$ 5.455.044,16 relativa ao período de setembro/2006 a março/2008, e R\$ 9.751.572,44 relativa aos anos de 2009 e 2010.

- com relação aos valores residuais de 2006 a 2008, de R\$ 5.544.044,16, a fiscalização concluiu que:

a) sobre o valor de R\$ 4.054.381,25:

a.1) A totalidade deste valor deve ser glosada, uma vez que a origem alegada pelo contribuinte não corresponde à descrição contida nos documentos fiscais e, ainda, pelo fato de a autuada não ter apresentado qualquer comprovação da efetiva veiculação da publicidade que teria ocorrido entre setembro/2006 e março/2008; o único documento apresentado durante a ação fiscal foi uma planilha demonstrando a quantidade de inserções publicitárias.

a.2) Ainda que comprovada a despesa, deverá permanecer a glosa de R\$ 18.310,04, por diferenças nos demonstrativos apresentados pela autuada.

b) sobre o valor de R\$ 1.400.662,97:

b.1) Como não foi demonstrada a origem do valor das supostas veiculações feitas em 2006, 2007 e 2008, também o valor dos juros e correção monetária deve ser glosado.

b.2) Ainda que demonstrada a veiculação para estes períodos, o valor calculado utilizou índices de IGP-M incorretos, devendo ser mantida a glosa no valor de R\$ 332.452,22.

- com relação às veiculações dos anos de 2009 e 2010, no valor de R\$ 9.751.572,44, a fiscalização concluiu que:

a) com base no Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias firmado em 30/12/2008, e na cláusula 1ª do Termo de Assentada, assinado em 30/12/2010, três dias após a emissão das Notas Fiscais, este valor corresponde a 17.294 inserções comerciais efetuadas nos anos de 2009 e 2010.

b) o contrato firmado estabeleceu, em sua cláusula primeira, que deveria ocorrer o número mínimo indivisível de 17.000 inserções de mídias comerciais, sendo que as cláusulas terceira e quarta previam que inexistiria obrigação de

pagar por parte da atuada (contratante) no caso de descumprimento da obrigação.

c) da análise dos documentos obtidos em ação fiscal na empresa contratada TV TAROBÁ, do total de 18.017 inserções, restaram comprovadas apenas 15.563, conforme tabela a seguir com as glosas discriminadas:

18.017	Total de inserções apresentadas pela TV Tarobá durante ação fiscal
(-) 18	Inserções falhadas ou roteirada.
(-) 58	Inserções de 60 segundos, sendo que o contrato se refere a inserções de 30 segundos.
(-) 213	Inserções de merchandising de 45 segundos, fora do objeto do contrato.
(-) 316	Inserções duplicadas, pois coincidem em data e horário.
(-) 8	Inserções no horário de programa partidário, propaganda eleitoral gratuita, etc.
(-) 79	Inserções que sobrepõe parcialmente outra inserção da própria atuada
(-) 141	Inserções que sobrepõe parcialmente outra inserção de terceiros
(-) 1.621	Inserções que coincidem com horário de exibição de programas transmitidos em rede.
15.563	Total de inserções comprovadas.

d) como não houve o efetivo cumprimento do Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias, nenhum pagamento era devido e, portanto, a despesa reconhecida pelo contribuinte caracterizou-se como uma mera liberalidade, não dedutível e que deveria ter sido adicionada na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social.

e) ainda que se comprove o efetivo cumprimento do contrato, as inserções demonstradas pela TV TAROBÁ teriam que ser cobradas pela tabela de inserções rotativas, perfazendo R\$ 4.786.566,38, com a manutenção da glosa de R\$ 4.965.006,07.

- embora o Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias previsse que as Notas Fiscais fossem pagas em 12 parcelas, vencíveis no dia 20 de cada mês, a partir de 20/01/2011, tais notas não foram efetivamente pagas, tendo sido baixadas, nas duas empresas, através de acertos contábeis, envolvendo distribuição de lucro, cessão de crédito, aumento de capital, sem qualquer movimentação financeira, operações possíveis pois as partes possuem os mesmos sócios.

- a multa de ofício foi qualificada, nos termos do artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96, considerando que houve planejamento tributário, onde documentos foram forjados visando comprovar veiculações que não aconteceram, pelo menos na quantidade alegada, o que proporcionou o aproveitamento de despesas inexistente, com redução dos tributos devidos, caracterizando sonegação e fraude, definidas pelo artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

- além disso, na irregularidade participaram as duas empresas dos mesmos proprietários, envolvendo seus quatro sócios e dois contadores, caracterizando assim o conluio definido pelo artigo 73 da Lei nº 4.502/64.

2) GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVO DE CSLL – 1º trimestre/2011

- para o lançamento dos tributos devidos do 4º trimestre/2010, houve a compensação do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL apurados pela atuada.

- esta compensação refletiu na apuração do IRPJ e CSLL do 1º trimestre/2011, uma vez que a autuada teria compensado, no limite de 30%, com o Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL antes apurada no 4º trimestre/2010.

- desta forma, também foi lançado IRPJ, com multa de ofício de 150%, e CSLL, com multa de ofício de 75%, relativos ao 1º trimestre/2011, em função da glosa da compensação do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL dos períodos anteriores.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 20/10/2014, fls. 6689/6761, com as seguintes alegações:

I - PRELIMINAR

- em preliminar, alega nulidade pois o lançamento possui “motivos sucessivos” para justificá-lo, demonstrando claramente ausência de argumentos determinantes que lhe dessem validade, o que também enseja o cerceamento ao direito de defesa.

- a autoridade fiscal pretende, acaso seja derrubado o lançamento pela efetiva comprovação das veiculações de publicidade e propaganda despesadas [sic], que seja a mesma autuada pelos motivos sucessivos por ele elencados, o que afronta a Teoria dos Motivos Determinantes.

- a pretensão da autoridade fiscal de fazer subsidiar o lançamento, ainda que derrubados os motivos iniciais utilizados para embasá-los, se demonstra inválida e contraria o ordenamento jurídico.

II - MÉRITO

II.1 – Glosa do período de setembro/2006 a março/2008

- quanto à glosa do período de setembro/2006 a março/2008, inicia com preliminar de nulidade alegando que é ônus da Administração Tributária a comprovação de que as veiculações não teriam ocorrido.

- o próprio fiscal dispensou o sujeito passivo de apresentar documentos comprobatórios, alegando possuir em face da fiscalização efetuada na empresa TV Tarobá, que prestou os serviços de veiculação das mídias.

- o fiscal solicitou somente um demonstrativo das veiculações, e não os seus comprovantes.

- requer que seja cancelado o lançamento pela falta de comprovação, o que também cerceia o direito à defesa.

- apresenta as Reservas de Programação (RP's) e os Comprovantes de Exibição de todas as inserções, para comprovar a ocorrência das mesmas, seguindo o mesmo padrão daqueles efetuados no período de 2009 e 2010, para os quais o fiscal não alega inexistir comprovação, o que demonstra a perfeita aptidão de tais documentos para provar as exibições de abril/2006 a março/2008.

- quanto à glosa específica no valor de R\$ 18.310,04, em função de erro de cálculo nos demonstrativos das veiculações efetuadas entres setembro/2006 a março/2008, diferente da afirmação da fiscalização, além de comprovada sua efetiva exibição, também restou demonstrado que a referida veiculação estava em aberto, pendente de pagamento, e, portanto, era cabível sua confissão de dívida perante a TV Tarobá.

- também contesta glosa específica no valor de R\$ 332.052,22, que seria decorrente de suposto erro nos índices do IGPM, elaborando planilha de forma a demonstrar a correção dos valores de despesas anteriormente não deduzidas, cujo índice restou capitalizado, o que não é proibido, se expressamente pactuado entre as partes.

- esclarece que o crédito que a TV Tarobá tinha perante a autuada seria como uma poupança, pela qual o valor original é atualizado mensalmente, incidindo a correção legal sobre o valor já corrigido no mês anterior, e não sobre o valor originário em cada mês.

II.2 – Glosa do período de 2009 e 2010

- quanto à glosa do período de 2009 e 2010, inicia alegando nulidade em razão da inabilidade técnica do fiscal, já que as glosas decorrem de análise sobre os documentos técnicos obtidos junto ao fornecedor da autuada, com conclusões precipitadas, equivocadas e que não demonstram a interpretação técnica que se pode extrair dos referidos documentos.

- ante as incorreções das conclusões efetivadas pelo fiscal, sem oportunizar o devido processo legal, cerceando o direito de defesa, deve ser cancelado pela nulidade na forma do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

- também alega a nulidade pela falta de comprovação da inusualidade/anormalidade da despesa, conforme afirma a autoridade fiscal.

- verifica-se que a autoridade fiscal considerou que os registros do fornecedor não mereciam crédito, conforme conclusão precipitada e sem conhecimento técnico da área, nada se pontuando sobre os livros e registros fiscais da própria autuada, que fazem prova a seu favor, nos termos do artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

- no caso dos autos, faltou à fiscalização a prova de desconstituição da natureza da despesa como necessária, usual e normal, a despeito desta ter tentado fazer comparações de preço e interpretações dos registros da fornecedora sem qualquer fundamento.

- quanto ao mérito desta glosa, afirma que houve cumprimento integral do contrato, sendo despesa necessária.

- passa a analisar cada valor glosado conforme Anexos elaborados pelo auditor fiscal:

1) as 18 inserções “falhadas” ou “roteiradas”, relacionadas no Anexo 02 A, não estavam incluídas no demonstrativo das veiculações consideradas no Contrato celebrado entre as partes.

2) no Anexo 02 B foram excluídas 58 inserções de 60 segundos, por entender que não estavam no objeto do contrato, que previa inserções de 30 segundos.

2.1) no meio televisivo, inserções de 60 segundos equivalem a duas inserções de 30 segundos, sendo usual no mercado da propaganda o dimensionamento das mídias de múltiplos de 15 segundos, não sendo cabível a glosa das veiculações contidas no Anexo 02 B.

3) no Anexo 02 C foram excluídas 213 inserções que se referem a merchandising de 45 segundos, estando fora do contrato que contemplaria inserções de 30 segundos.

3.1) como dito antes, deveriam ser consideradas como 1,5 inserções, pois o que importa é o tempo de exibição; mas, em benefício da autuada (o segundo ficou mais barato), foi incluído na planilha essas inserções de 45 segundos, sendo usual no mercado.

4) no Anexo 02 D constam 629 inserções com suposta coincidência de data e horário, o que motivou a glosa de 316 inserções.

4.1) ocorre que 100% das inserções foram efetivamente veiculadas, tratando-se de dois comerciais independentes, posicionados no mesmo break, ou seja, no mesmo intervalo.

4.2) ocorre que operador anota apenas o início do intervalo comercial onde são veiculadas as duas propagandas, e não a hora exata em que ocorre a sua exibição.

5) o Anexo 05 A contém 8 inserções que estariam contempladas no contrato, mas que teriam sido exibidas durante programas partidários, horário de propaganda eleitoral gratuita ou de pronunciamentos requisitados pelo Tribunal Superior Eleitoral, conforme informações prestadas no Roteiro pela Banderantes Nacional.

5.1) a fonte de pesquisa é apenas um planejamento repassado para rede nacional, sendo que o que efetivamente vale é a verdade dos fatos, atestados pelos comprovantes de exibição.

6) no Anexo 05 B constam 79 inserções cujo horário se sobrepõe a outra inserção da própria autuada.

6.1) como já explicado anteriormente, o comprovante considera o início do bloco de intervalo comercial, que comporta mais de uma exibição.

7) no Anexo 05 C constam 141 inserções que coincidem com inserções de outros anunciantes, mas que devem ser consideradas pelos mesmos motivos já apresentados anteriormente.

8) no Anexo 05 D constam 1.621 inserções cujo horário teria coincido com a exibição de programas transmitidos em rede, conforme programa da TV Bandeirantes.

8.1) os documentos fornecidos representam um planejamento, mas, por se tratar de programação ao vivo, pode sofrer variações em decorrência de diversos fatores.

8.2) a TV Tarobá possui uma grade programação local diversificada, destoando do planejamento da TV Bandeirante, trazendo documentação que comprova a existência de break's nacionais e locais.

8.3) anexa prova de que todas as 1.621 inserções ocorreram concretamente, sendo improcedente sua glosa.

- pelo que foi exposto, restou comprovado que o contrato foi efetivamente cumprido, devendo ser afastada a glosa no valor de R\$ 9.751.572,44.

- a atuada também contesta várias constatações feitas durante a ação fiscal, que inclui o preço praticado, os descontos concedidos, audiência, e outros, concluindo que o auditor fiscal, muito longe de ser um expert em mídia televisiva e especialista na formação de preço do mercado de televisão no Brasil, acabou se equivocando quanto às conclusões que conveniente colocou no termo de constatação fiscal, e, por lhe faltar credibilidade, devem ser rechaçadas.

- quanto ao fato de o Termo de Assentada ter data posterior às Notas Fiscais, afirma que nada a impede de proceder assim.

- as proposições foram necessárias justamente pelo recebimento das Notas Fiscais, cujos valores e conteúdo expressivos denotaram uma apuração das condições estabelecidas no contrato, para então ensejar o referido pagamento, nada obstando que esta necessidade tenha surgido justamente depois da emissão das faturas.

- para que fosse efetivamente conferido se o contrato foi cumprido, e, ainda, para aquilatar se os valores das Notas Fiscais efetivamente estariam corretos, foi feita uma reunião específica, na qual foi formalizado o Termo de Assentada, colocando-se a data da ocorrência.

- a aparente discrepância das datas das Notas Fiscais e do Termo de Assentada deve-se ao fato de que já havia negociação e liquidação informal das obrigações, permitindo a emissão das Notas Fiscais, enquanto que a reunião ratificou e efetivamente consolidou o débito, dando por cumprido o contrato, que efetivamente ocorreu em 30/12/2010.

- quanto à forma de pagamento da obrigação, esclarece que as partes são empresas coligadas, mas totalmente independentes em suas atividades, tanto que a atuada anuncia com todos os veículos de comunicação, e não apenas com a TV Tarobá, não havendo nada de concreto que houvesse manipulação dos contratos ou preços.

- sendo a TV Tarobá titular de créditos perante a atuada, fez ajuste típico de distribuição de lucros em favor de seus sócios, que igualmente são sócios da atuada, lhes entregando em pagamento dos lucros distribuídos, os direitos de créditos respectivos.

- em seguida, como pretendiam investir recursos na atuada, celebrou-se aumento de capital, o qual, por sua vez foi pago (realização de capital), mediante a capitalização dos créditos que eram de titularidade dos sócios.

- o fiscal não levou "tal forma de pagamento" como motivo determinante da atuação, mas restou claro que não existe conluio, pois todos os atos são tipificados no Direito e regulados pela Lei.

II.3 – Da Multa Qualificada – impossibilidade por ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

- quanto à multa qualificada, afirma que, mesmo que os motivos fossem procedentes, não teria cabimento a conclusão de que representariam evidente intuito de fraude e omissão dos fatos geradores de obrigações tributárias.

- pelos esclarecimentos já prestados, houve interpretação errônea por parte do fiscal quanto ao sobreposicionamento ou coincidência dos horários de exibição dos comerciais, como demonstram os documentos anexados, não tendo cabimento as glosas efetuadas.

- também houve equívoco nos sistemas quanto ao nome do programa no qual houve inserções, assim como erro do operador ao anotar o horário do início do comercial, o que demonstra a fragilidade dos fundamentos para aplicação de penalidade tão gravosa.

- não houve comprovação da existência da simulação ou mesmo de conluio, motivo pelo qual não merece prosperar a multa qualificada.

III – Pedido Sucessivo

- no caso de superada a preliminar, ou mesmo o mérito, contesta a quantificação dos valores lançados, pois seria necessário considerar a necessidade do pagamento das 15.563 inserções que foram efetivamente veiculadas (e não questionadas pela fiscalização), sob pena de enriquecimento sem causa da autuada.

- ainda que as partes tenham convencionado algo a respeito da indivisibilidade da prestação do serviço, deve ser entendido como nulo o pacto que contrariasse o artigo 884 do Código Civil.

- é ilegal deixar de pagar as veiculações, sob pena de cogitar “distribuição disfarçada de lucros”.

- logo, ainda que não restem comprovadas as 1.849 inserções questionadas, merece ser considerada dedutível a despesa relativa às demais inserções incontroversas, considerando divisível o contrato, sob pena de enriquecimento sem causa de uma das partes.

IV – Não incidência de juros sobre a multa.

- a autuada contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

- alega que, enquanto não constituído o crédito tributário, não há como perdurar a pretensão do Fisco, já que a multa de ofício só se configurará como devida após decisão final no âmbito administrativo.

- a multa de ofício só se converte em principal após decorridos os trinta dias para pagamento do crédito tributário mantido por decisão administrativa definitiva.

- a incidência de juros sobre a multa de ofício é medida que afronta a ordem jurídica, devendo ser este valor ser exonerado do lançamento constituído.

V – Requerimentos

- a autuada requer o acolhimento da preliminar de nulidade; se superada, que julgue improcedente o lançamento, ou provido o pedido sucessivo para rever e reduzir o tributo devido.

- requer, ainda, a conversão do julgamento em diligência para provar o alegado por todos os meios de prova, em especial a pericial.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a parcialmente procedente, reduzindo tão somente a multa qualificada, para 75%, em relação à infração decorrente da insuficiência de prejuízos fiscais de períodos anteriores compensados.

A Recorrente foi intimada da decisão em 31 de maio de 2016 (fl. 24.910), apresentando em 29 de junho de 2016 recurso voluntário de fls. 24.912-24.997, reafirmando, em resumo, os termos de sua de sua impugnação, rebatendo algumas conclusões contidas no acórdão de primeira instância, em especial as conclusões baseadas nos documentos de planejamento da Rede Bandeirantes (rede nacional), em descompasso com a realidade ocorrida, pois a TV Tarobá, corriqueiramente, veicula inserções locais em horários nos quais estariam sendo transmitidos os programas de rede nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

As arguições de nulidade do lançamento apresentadas são as mesmas aduzidas em sua impugnação. Entendo acertadas as conclusões da decisão recorrida, razão pela qual as adoto como razão de decidir, transcrevendo-as a seguir.

Em preliminar, a autuada afirma que o lançamento é nulo por conter motivos sucessivos para justificá-lo, demonstrando ausência de argumentos determinantes e cerceamento ao direito de defesa.

Esclareço que um auto de infração será considerado nulo se os procedimentos não estiverem dentro do previsto no artigo 142 do CTN, bem como no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. No presente caso, compulsando os autos, verifica-se que todos os requisitos estão atendidos, pois houve a verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

Também não restou configurado o alegado cerceamento ao direito de defesa, pois a autuada tinha condições de se defender, tanto que assim o fez. Nas questões de mérito, a autuada contestou a base de cálculo assim como o fundamento legal, demonstrando ter claro entendimento do lançamento.

Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

2.1 MÉRITO

A exigência diz respeito a glosa de despesas com propaganda, no total de R\$ 15.026.616,60, referente a 12 (doze) notas fiscais emitidas por TV Tarobá em 27/12/2010, mesma data em que foi registrada pela recorrente em sua contabilidade. Durante o procedimento fiscal, a autoridade fiscal intimou a recorrente a prestar informações a respeito da prestação dos serviços em questão. Em resposta às intimações, a interessada alegou que o pagamento se referia a dois fatos distintos, todos ligados a inserções comerciais. O primeiro, a cobrança de débitos residuais de 2006, 2007 e 2008 no valor de R\$ 5.455.044,16; e o segundo à cobrança de inserções referentes ao período de 2009 e 2010.

Em relação à primeira parcela da exigência, haja vista que a recorrente não trouxe quaisquer novas razões de defesa já apresentadas em impugnação, e por concordar integralmente com as razões da decisão recorrida, adoto-as como fundamentos de meu voto, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, e do § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017:

A cobrança de débitos residuais de 2006, 2007 e 2008 no valor de R\$ 5.455.044,16.

A fiscalização entendeu que caberia a glosa de despesas com propaganda, relativo a veiculações ocorridas entre setembro/2006 a março/2008, não cobradas na época, no valor total de R\$ 5.455.044,16, que corresponde ao somatório do valor do saldo devedor de R\$ 4.054.381,19 e dos juros e correção monetária de R\$ 1.400.662,97.

Segundo a autoridade fiscal, não restou comprovado de forma inequívoca a prestação dos serviços. Isto porque, durante a ação fiscal, a autuada apresentou os seguintes documentos: (1) as Notas Fiscais que foram emitidas em 27/12/2010 sem qualquer menção acerca dos valores devidos relativos ao período de setembro/2006 a março/2008; (2) planilha demonstrando a quantidade de inserções publicitárias, desacompanhada de qualquer documento que comprovasse a efetiva veiculação e (3) Termo de Assentada, firmado após a emissão das Notas Fiscais, mas que não possui qualquer registro ou reconhecimento de firma que comprove ter sido elaborado antes da solicitação do Fisco.

A autoridade fiscal ainda verificou que, caso fosse comprovada a prestação dos serviços deste período, houve erro na cobrança do saldo devedor, sendo que o valor correto seria de R\$ 4.036.071,15, o que motivaria a glosa no valor de R\$ 18.310,04. Verificou-se, também, erro no cálculo dos juros e correção monetária, sendo o valor correto de R\$ 1.068.210,75, cabendo a glosa no valor de R\$ 332.452,22.

A autuada inicia sua defesa alegando a nulidade pela falta de comprovação do lançamento, o que cerceia o direito a defesa. Apresenta as Reservas de Programação e os Comprovantes de Exibição das inserções ocorridas em 2006 a 2008. Afirma que o valor do saldo devedor está correto, e que o índice utilizado foi capitalizado, ou seja, incide a correção legal sobre o valor já corrigido do mês anterior.

Passo a julgar.

De pronto, afasto a preliminar de nulidade, pois a falta de comprovação leva a improcedência do lançamento. Além disso, como dito anteriormente, não houve cerceamento ao direito de defesa, já que a autuada demonstrou entender perfeitamente o motivo das glosas.

Quanto ao mérito, a autoridade fiscal entendeu que faltou a comprovação da efetiva veiculação das inserções no período de setembro/2006 a março/2008 em função de várias constatações. Uma delas seria que não há qualquer menção nas Notas Fiscais dos valores devidos e não cobrados no citado período.

De fato, nas 12 (doze) Notas Fiscais emitidas em 27/12/2010, consta a seguinte descrição:

VEICULAÇÕES DE MÍDIAS COMERCIAIS NESTA EMISSORA DE 30' CADA, NO PERÍODO DE JANEIRO/2009 A DEZEMBRO/2010 CONFORME CONTRATO ASSINADO EM 30/12/2008.	1.267.218,64
---	--------------

“VEICULAÇÕES DE MÍDIAS COMERCIAIS NESTA EMISSORA DE 30' CADA, NO PERÍODO DE JANEIRO/2009 A DEZEMBRO/2010 CONFORME CONTRATO ASSINADO EM 30/12/2008”.

Apenas no Termo de Assentada, firmado entre a TV Tarobá e a autuada em 30/12/2010, ou seja, após a emissão das Notas Fiscais, consta a menção de que existiria uma dívida relativa ao período de setembro/2006 a março/2008 no valor de R\$ 5.455.044,15, conforme item 6 a seguir:

6 – CONSIDERANDO também que as partes constataram haver inserções publicitárias realizadas pela CONTRATADA em favor da CONTRATANTE no período de setembro/2006 a março/2008 que não foram pagas, e cujo valor reciprocamente aceito como devido pela CONTRATANTE em favor da CONTRATADA é de R\$ 5.455.044,15 (dois milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e trinta reais e vinte e dois centavos), já atualizados monetariamente e acrescido de juros moratórios.

Acerca de obrigações entre partes, cumpre asseverar que o documento eleito pela legislação para fazer prova perante terceiros, que inclui a Fazenda Nacional, é a Nota Fiscal, que deve ser emitida no momento da negociação, como determina o artigo 1º da Lei nº 8.846/94, abaixo transcrito:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Neste contexto, o Termo de Assentada, único documento que vincularia as Notas Fiscais aos valores não pagos do período de setembro/2006 a março/2008, não se presta como prova. Como bem asseverou o Auditor Fiscal, o documento sequer foi registrado ou a teve a firma reconhecida, o que dificulta a comprovação de que foi elaborado de fato em 30/12/2010, ou seja, antes da solicitação do Fisco.

E o mais importante, ainda que o Termo de Assentada tenha sido firmado de fato em 30/12/2010, a negociação teria ocorrido 3 (três) dias após a emissão das Notas Fiscais. Na descrição das Notas Fiscais não consta qualquer menção a Termo de Assentada, ou coisa que o valha. Há apenas menção ao contrato firmado em 30/12/2008, com vigência em 2009 e 2010.

Ora, para esta autoridade julgadora, não é razoável a autuada assumir uma dívida quando sequer o seu valor estaria de fato consolidado, que se daria, segundo sua defesa, com a formalização do Termo de Assentada, que não foi citado nas Notas Fiscais. É totalmente fora do normal o procedimento adotado pela autuada.

Quanto aos demais documentos trazidos em sua defesa, a autuada pretende comprovar que houve a veiculação das inserções no período de setembro/2006 a março/2008, de acordo com a planilha elaborada e apresentada

durante a ação fiscal. Ocorre que a apresentação dos comprovantes de veiculação não é suficiente para formação da convicção desta autoridade julgadora.

De fato, ainda que efetivamente veiculada a propaganda, faltou a comprovação de que existiu a inadimplência por parte da autuada, de forma a justificar o seu pagamento por meio das referidas Notas Fiscais emitidas em 27/12/2010, assim como o reconhecimento da dívida no Termo de Assentada. Corrobora para esta situação o fato de que nas Declarações da Pessoa Jurídica da TV Tarobá não há registro de existência de dívida por parte dos credores nestes montantes.

Explico melhor.

Primeiro, de acordo com a planilha demonstrativa das inserções do período de setembro/2006 a março/2008, apresentada pela autuada, o Saldo a Pagar de R\$ 4.054.381,19 se divide nos seguintes valores:

2006 – R\$ 807.917,01

2007 – R\$ 2.488.131,48

2008 – R\$ 758.332,76

Ainda, de acordo com os documentos que constam nos autos, por meio do Termo de Intimação L-053/2013, fls. 503/504, a TV Tarobá foi intimada a prestar diversas informações acerca de várias Notas Fiscais faturadas em outros anos contra a autuada. Desta intimação, chamo atenção a 10 (dez) Notas Fiscais emitidas em 31/12/2008, numeração de 44808 a 44817, que totalizam R\$ 4.431.868,65.

Ainda, segundo o Termo de Intimação, a TV Tarobá foi intimada a justificar o prazo do recebimento das citadas Notas Fiscais, já que foram baixadas apenas em janeiro de 2011, no caso das Notas Fiscais emitidas em 30/12/2008, e em fevereiro/2011, no caso das Notas Fiscais emitidas em 27/12/2010.

Do exposto, chego à conclusão que em 31/12/2008 a TV Tarobá seria detentora dos seguintes créditos perante a autuada:

a) R\$ 4.431.868,65, relativo às Notas Fiscais nº 44808 a 44817, emitidas em 31/12/2008, que efetivamente foram baixadas em janeiro de 2011.

b) R\$ 4.054.381,19, que se referem a débitos vencidos de 2006, 2007 e 2008, conforme alega a autuada, valor em cobrança nas Notas Fiscais nº 19629 a 19643, baixadas em fevereiro/2011.

c) Total de crédito a ser pago pela autuada para TV Tarobá em 31/12/2008: R\$ 8.486.249,84

Em que pese ser detentora de um crédito na ordem de R\$ 8 milhões em 31/12/2008, a TV Tarobá informou em sua DIPJ/2009 que possuía no Ativo Circulante, na conta Cliente, um crédito no valor de R\$ 1.569.992,18. Já no Ativo Realizável a Longo Prazo, a conta Cliente possui saldo credor de R\$ 0,00.

Ora, se de fato os serviços tivessem sido prestados em 2006, 2007 e 2008, e não pagos, o correto seria que a TV Tarobá tivesse feito os devidos registros contábeis na conta Cliente, e informado corretamente na DIPJ/2009. Se assim não o

fez, a comprovação dos fatos de que alega se torna frágil, não contribuindo para formação da convicção desta autoridade julgadora.

Pelo acima exposto, concluo que não restou comprovado que as Notas Fiscais emitidas em 27/12/2010 incluísse a cobrança dos supostos serviços prestados no período de setembro/2006 a março/2008. Não custa lembrar que nas Notas Fiscais nº 19629 a 19643 não há qualquer menção a débitos vencidos de contrato anterior, fato que ratifica minha convicção.

Passo a analisar as demais questões suscitadas, no que concerne ao equívoco do cálculo do suposto valor devido de R\$ 5.455.044,16, que corresponde ao somatório do saldo devedor de R\$ 4.054.381,19 e dos juros e correção monetária de R\$ 1.400.662,97.

Segundo o auditor fiscal, no caso de comprovado que as Notas Fiscais de fato incluiriam as despesas com propaganda e publicidade do período de setembro/2006 a março/2008, os valores corretos seriam R\$ 4.036.071,15 e R\$ 1.068.210,75, respectivamente. Assim, caberia a manutenção da glosa dos seguintes valores:

<i>Parcela</i>	<i>Autuada</i>	<i>Valor correto Fiscal</i>	<i>Manutenção da glosa</i>
<i>Saldo devedor</i>	<i>R\$ 4.054.381,19</i>	<i>R\$ 4.036.071,15</i>	<i>R\$ 18.310,04</i>
<i>Juros cobrados</i>	<i>R\$ 1.400.662,97</i>	<i>R\$ 1.068.210,75</i>	<i>R\$ 332.452,22</i>

De acordo com o auditor fiscal, deveria ser mantida a glosa do valor de R\$ 18.310,04, relativo ao saldo devedor, em razão de diferenças nos demonstrativos apresentados pela autuada, onde a coluna “valor a pagar” em alguns meses repete o valor da coluna “valor devido”, sem considerar o valor constante da coluna “valor pago”.

Em sua defesa, a autuada afirma que estaria comprovada a efetiva exibição das inserções comerciais, e a sua inadimplência.

Da análise dos documentos constantes dos autos, e conforme já explanei no voto, não restou comprovado que houve a inadimplência. Com base na própria planilha apresentada, verifica-se que o saldo a pagar seria de R\$ 4.036.071,15. Isto porque a coluna “valor devido” totaliza R\$ 4.399.353,69, enquanto que a coluna “valor pago” totaliza R\$ 363.282,54. Ora, a diferença seria R\$ 4.036.071,15, e não R\$ 4.054.381,19. Portanto, correta a conclusão da auditoria fiscal de que, caso comprovadas as alegações da autuada, caberia a manutenção da glosa no valor de R\$ 18.310,04.

Quanto ao valor dos juros cobrados, o auditor fiscal concluiu que a autuada utilizou índices incorretos do IGP-M. Com a aplicação dos índices oficiais divulgados pela Fundação Getúlio Vargas, os juros e correção devidos seriam de R\$ 1.068.210,75, e não R\$ 1.400.662,97, justificando a glosa de R\$ 332.452,22.

A autuada afirma que utilizou os índices oficiais do IGP-M, mas de forma capitalizada, que não é proibida pela legislação. Alega que o crédito da TV Tarobá seria tratado como uma poupança, pelo qual o valor original é atualizado mensalmente, incidindo a correção legal sobre o valor já corrigido no mês anterior, e não sobre o valor originário em cada mês.

Engana-se a autuada quando afirma que a capitalização dos juros, ou anatocismo, é permitida na legislação. Este procedimento é expressamente vedado pela Súmula 121 do STF, ainda vigente, que assim dispõe: É vedada a capitalização de

juros, ainda que expressamente convencionada. Logo, concluo que houve erro no cálculo dos juros e correção devidos, concordando com a glosa no valor de R\$ 332.452,22.

Por todo acima exposto, e principalmente porque não restou comprovado que as Notas Fiscais emitidas em 27/12/2010 incluíssem as despesas com propaganda do período de setembro/2006 a março/2008, voto pela manutenção da glosa de despesas no valor de R\$ 5.455.044,16.

Desse modo, nego provimento ao recurso em relação a essa parcela da exigência.

Cobrança das inserções do período de 2009 e 2010

Em relação ao tema, o início do voto condutor do aresto recorrido resume muito bem essa parcela do litígio:

Houve a glosa com despesas de inserções do período de 2009 a 2010, no valor de R\$ 9.751.572,44, uma vez que, segundo a fiscalização, houve descumprimento do Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias firmado em 30/12/2008. De acordo com a autoridade fiscal, o contrato estabeleceu a obrigação de ocorrer um número mínimo de 17.000 inserções, mas, das 18.017 inserções apresentadas pela TV Tarobá, restaram comprovadas apenas 15.563. As inserções glosadas e seus motivos estão discriminados na tabela a seguir:

18.017	Total de inserções apresentadas pela TV Tarobá durante ação fiscal
(-) 18	Inserções falhadas ou roteirada.
(-) 58	Inserções de 60 segundos, sendo que o contrato se refere a inserções de 30 segundos.
(-) 213	Inserções de merchandising de 45 segundos, fora do objeto do contrato.
(-) 316	Inserções duplicadas, pois coincidem em data e horário.
(-) 8	Inserções no horário de programa partidário, propaganda eleitoral gratuita, etc.
(-) 79	Inserções que sobrepõe parcialmente outra inserção da própria autuada
(-) 141	Inserções que sobrepõe parcialmente outra inserção de terceiros
(-) 1.621	Inserções que coincidem com horário de exibição de programas transmitidos em rede.
15.563	Total de inserções comprovadas.

Em seu recurso, novamente a interessada argui preliminarmente a nulidade do lançamento em razão de suposta inabilidade técnica do fiscal, com conclusões equivocadas e precipitadas, deixando de observar o devido processo legal, cerceando o direito de defesa. Argumenta ainda que a autoridade fiscal teria deixado de comprovar que a despesa não era necessária, usual e normal.

Novamente não lhe assiste razão, pois essa matéria diz respeito ao mérito da exigência, e, se confirmados tais vícios, não seriam o caso de nulidade do lançamento, mas sim de cancelamento da exigência em razão de sua improcedência. Não há que se falar, portanto, em preterição de direito de defesa e de nulidade do lançamento.

No que diz respeito ao mérito, do mesmo modo realizado na impugnação, a recorrente contestou todas as inserções glosadas, as quais serão analisadas a seguir, de forma individual:

1) 18 inserções falhadas ou roteiradas.

Segundo a recorrente estas inserções não estariam incluídas no demonstrativo das veiculações consideradas no Contrato celebrado entre as partes.

Conforme consta na decisão recorrida, a própria autuada confirma que essas 18 inserções não teriam sido consideradas nas 17.294 inserções citadas no Termo de Assentada.

Portanto, como a autoridade fiscal partiu do total de 18.017 inserções apresentadas pela TV Tarobá durante ação fiscal, glosando as inserções que entendeu incabíveis, não há porque se falar em exclusão duplicada.

Assim sendo, a glosa das 18 inserções será mantida.

2) 58 inserções de 60 segundos, sendo que o contrato se refere a inserções de 30 segundos.

Para a recorrente, as inserções de 60 segundos deveriam ser consideradas duas inserções de 30 segundos no meio televisivo, não havendo razões para a glosa.

A decisão recorrida assim concluiu a respeito:

Sua alegação não encontra respaldo nos documentos que constam nos autos. Tendo por base o Anexo 02-B, fls. 6334, verifico que 50 inserções de 60 segundos, juntamente com as de 30 segundos, ocorreram no mês de julho/2010, e estão na Reserva de Programação nº 143649, de fls. 940/963. De acordo com este documento, o total de inserções para este RP 143649 seria de 739. Ocorre que este valor corresponde a cada inserção, independente do tempo de duração. Se as inserções de 60 segundos fossem consideradas como duas de 30 segundos, conforme a alega a defesa, para fins de cumprimento do Contrato assinado em 30/12/2008, o total de inserções a ser considerado neste mês deveria ser 789 (739 + 50).

O mesmo ocorre com as demais 8 inserções de 60 segundos, que ocorreram no mês de junho/2010, também na RP nº 143649, de fls. 909/931. Segundo este relatório, o total de inserções ocorrido seria de 718, independente do tempo. A prevalecer a tese da autuada, no relatório deveria constar 726 inserções (718 + 8).

Portanto, concluo que deve ser mantida a glosa das 58 inserções de 60 segundos, por se tratar de veiculação de propaganda fora do escopo do contrato.

Entendo assistir razão à recorrente. Não faz sentido não se computar inserções realizadas em tempo mais amplo do que o contratado, como se o serviço não tivesse sido prestado.

Se a prestadora de serviço concordou em realizar as inserções em tempo superior ao constante em contrato e não considerou as inserções de 60 segundos como sendo duas de trinta segundos, isso não retira a efetividade do serviço prestado, até mesmo porque, em relação às inserções de 2009 e 2010 a autoridade fiscal não questiona a sua existência como um todo, mas tão somente se teriam sido cumpridas as 17.000 inserções previstas em contrato.

Por essas razões, restabeleço as 58 inserções para fins de cômputo para verificação do pactuado contratualmente.

3) 213 inserções de merchandising de 45 segundos.

Sobre essa glosa, assim consta na decisão recorrida:

A autuada afirma que estas inserções deveriam ser consideradas como 1,5 inserções de 30 segundos, pois o que importa é o tempo de exibição.

Não procedem as alegações da autuada. A glosa decorre do fato de serem inserções de 45 segundos na modalidade de merchandising, que difere do objeto do contrato, que seriam inserções de 30 segundos na modalidade de inserção rotativa. Além de diferir no tempo, a modalidade rotativa é totalmente diversa da modalidade de merchandising. A primeira modalidade se refere a inserções em horário indeterminado ou rotativo, dentro dos breaks comerciais, sem vínculo com horários ou programas específicos. Já a modalidade de merchandising ocorre quando o produto é anunciado dentro do programa, sendo muito comum em programas de auditório ou de variedades.

Inclusive o preço difere, como podemos observar na tabela apresentada pela TV Tarobá, no documento que consta nos autos às fls. 2683:

TV TAROBÁ		Praça: CASCAVEL - PR				ESANED		
DIA	HORA	PROGRAMA	COD.	GÊNERO	30"	15"	Merchan 45"	
Seg./Sab	06h50	Primeira Hora	JOPH	Jornalismo	508,00	254,00	762,00	
Seg./Sex	08h00	Dia Dia	DIAD	Culinária	675,00	337,50		

Concluo, portanto, que as 213 inserções de 45 segundos na modalidade merchandising não fazem parte do objeto do Contrato assinado em 30/12/2008, motivo pelo qual será mantida a glosa.

Em seu recurso, a recorrente argumenta tão somente a respeito da divergência de tempo, tal qual no item anterior, não atacando, contudo a conclusão da decisão recorrida de que a glosa decorre do fato de serem inserções de 45 segundos na modalidade de merchandising, que difere do objeto do contrato.

Nesse ponto, entendo que deva ser mantida a decisão recorrida, pois não se trata do cumprimento da obrigação contratual realizada em maior em menor extensão do que a pactuada, mas sim de serviço distinto do que foi contratado. Não tendo a recorrente atacado tal conclusão, a glosa deve ser mantida.

4) 316 inserções duplicadas, pois coincidem data e hora de exibição.

Novamente peço vênica para transcrever os fundamentos da decisão de primeira instância:

A autuada afirma que as inserções foram efetivamente veiculadas, mas ocorrendo equívoco na anotação do horário das veiculações. Esclareceu que o operador anota apenas o início do intervalo comercial (break) onde são

veiculadas as duas ou mais propagandas, e não a hora exata em que ocorre a sua exibição. Para comprovação, apresentou os documentos de fls. 17555/18525, no qual constam os Roteiros de Comercial.

Da análise da documentação apresentada, e comparando com os horários que constam nos Comprovantes de Exibição, entregues pela TV Tarobá, constato que a alegação tem fundamento. É possível verificar que, em que pese um mesmo programa ter mais de um comercial da Muffato em um mesmo break (intervalo para os comerciais), os horários de veiculação são coincidentes.

A título de exemplo de como o auditor fiscal desconsiderou 316 inserções, consta nos Comprovantes de Exibição que foram veiculados no dia 07/01/2009 dois comerciais no mesmo horário, às 11:41:00 hrs, durante o programa Tarobá Cidade:

Fls. 546 – Comprovante de Exibição RP. 138382

CO	SUPER MUFFATO QUA 07 CVEL-1	TAROBÁ CIDADE	CASCADEL	30	07/01/2009	11:47:59	Exibido
CO	SUPER MUFFATO QUA 07 CVEL-1	TAROBÁ CIDADE	CASCADEL	30	07/01/2009	11:41:00	Exibido

fls. 554 – Comprovante de Exibição RP. 139742

CO	SUPER MUFFATO QUA 07 FOZ-1	TAROBÁ CIDADE	CASCADEL	30	07/01/2009	11:41:00	Exibido
----	----------------------------	---------------	----------	----	------------	----------	---------

Diante destas informações, o auditor fiscal desconsiderou uma veiculação, conforme Anexo 02 D, de fls. 6338/6347:

Veiculações 2009	8	546	5	138382	TAROBÁ CIDADE	30	07/01/09	11:41:00	
Veiculações 2009	16	554	29	139742	TAROBÁ CIDADE	30	07/01/09	11:41:00	desconsiderado

Ocorre que, tendo por base o Roteiro de Comercial, é possível verificar que houve duas veiculações de comerciais da autuada no primeiro break, com início às 11:30 hrs:

Início:		11:30:00	Programa:		TAROBÁ CIDADE	TEMPO TOTAL:		62
Break 1		HORÁRIO INÍCIO: (hh:mm:ss)		OPERADOR MASTER:				
CO	SUPER MUFFATO QUA 07 CVEL-1	30	SUPER MUFFATO					
	VH TAROBÁ CIDADE C/ OF	8	1508					
CO	SUPER MUFFATO QUA 07 FOZ-1	30	SUPER MUFFATO					

Assim, em que pese o Roteiro de Comercial não especificar o horário de início do Break 1, é razoável supor que o mesmo tenha começado às 11:40 hrs, já que o programa Tarobá Cidade começa às 11:30 hrs. Neste contexto, verifico que a alegação da autuada, de que o operador teria informado nos **Comprovantes de Exibição** o horário do início do break, e não da efetiva veiculação, tem fundamento. [grifo nosso]

Logo, analisei todos os Roteiros de Comercial, e foi possível verificar que:

a) 232 comerciais foram desconsiderados indevidamente, pois restou comprovado que houve 2 (dois) comerciais no mesmo break (intervalo comercial);

b) a desconsideração dos demais 84 comerciais será mantida, pois (1) o Roteiro do Comercial não comprovou a exibição de dois comerciais no mesmo Break ou (2) o horário do Roteiro de Comercial não coincide com o Comprovante de Exibição ou (3) não apresentou qualquer prova.

Abaixo, tabela com o resumo de todos os comerciais que foram desconsiderados, ordenados pelo dia e hora, com a inclusão de campo de Observação, onde informo se houve a comprovação da efetiva veiculação, ou qual o motivo que manteve a desconsideração:

[...]

Pelo exposto, mantenho a glosa de 84 inserções comerciais cuja efetiva veiculação não foi comprovada.

Em seu recurso a recorrente alega que de acordo com os “comprovantes de exibição” restaria provado que as inserções foram veiculadas, tratando-se de comerciais independentes, efetivamente veiculados. Aduz que a respeito das 84 inserções pendentes de comprovação, a DRJ teria somente averiguado o roteiro de programação, e não os “comprovantes de exibição”. Alega que enquanto no roteiro de programação consta apenas uma inserção, aquele espaço teria sido utilizado para a veiculação de duas inserções em praças e sinais diferentes.

Cita como exemplo o roteiro de programação RP 138382 que se referiria a inserção veiculada no sinal de Cascavel, no dia 08/01/2009, às 20:47:00 (fl. 547). Para essa mesma inserção indica a RP 139742, também com inserção no 08/01/2009, no mesmo horário (20:47:00), porém no sinal dividido dirigido a Foz do Iguaçu (fl. 555).

Compulsando os elementos de prova indicados pela recorrente, entendo não lhe assistir razão. Em primeiro lugar porque ambas as RP indicam os mesmos produtos, veiculados no mesmo programa e horário (“Uma Escolinha Muito Louca”) tendo como “Praça” a cidade de Cascavel.

Além disso, ao contrário do que alegado pela recorrente, a detalhada análise realizada pela decisão recorrida levou em consideração os “comprovantes de exibição”, confrontando-os com os roteiros de exibição, e não tomando como base única e exclusivamente os roteiros de programação.

Ademais, a recorrente indicou tão somente um exemplo, e mesmo assim insatisfatório, conforme analisado neste item do voto, deixando de demonstrar onde estariam as comprovações das demais 83 inserções cujas glosas foram mantidas.

Como consequência, entendo que devam ser mantidas as glosas.

5) 8 inserções exibidas durante programa partidário, horário de propaganda eleitoral gratuita ou de pronunciamentos requisitados pelo TSE.

A respeito do tema, assim consta no aresto recorrido:

Quanto à exibição de 8 comerciais durante a programação eleitoral, a autuada alega que a fonte de pesquisa é apenas um planejamento, mas que os comprovantes de exibição atestam os fatos no sentido contrário.

Processo nº 10935.723481/2014-41
Acórdão n.º 1301-002.530

S1-C3T1
Fl. 25.121

Se engana a autuada quando afirma que a fonte de pesquisa seria apenas um planejamento. Com os documentos obtidos durante a ação fiscal efetuada na Rádio e Televisão Tarobá, foi possível ao auditor fiscal verificar que 8 inserções de comerciais da autuada teriam ocorrido durante programa partidário, horário de propaganda eleitoral gratuita ou de pronunciamento requisitados pelo TSE, conforme tabela abaixo:

Termo de Constatação Fiscal L-042/2014			Anexo 05-A						folha 01 de 01			
IRMÃOS MUFFATO & CIA LTDA			VEICULAÇÕES COINCIDENTES COM HORÁRIO ELEITORAL OU HORÁRIO CEDIDO AO TRE/TSE									
PLANILHA	FOLHA PROC.	SEQ.	ANUNCIANTE	RP	PROGRAMA CONFORME DEMONSTRATIVOS DA TV TAROBÁ	DUR.	DATA	HORA	PROGRAMA CONFORME DEMONSTRATIVOS DA REDE BAND	TIPO DE PROGR.	OBS	RESULTADO DA ANÁLISE
Veiculações 2009	616	1	Irmaos Muffato	141580	UMA ESCOLINHA MUITO LOUCA	30	21/05/09	20:31:00	PROGRAMA PARTIDÁRIO	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2009	616	2	Irmaos Muffato	141580	UMA ESCOLINHA MUITO LOUCA	30	21/05/09	20:31:30	PROGRAMA PARTIDÁRIO	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2010	980	18	Irmaos Muffato	143649	HORARIO ELEITORAL	30	18/08/10	20:30:00	HORARIO ELEITORAL	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2009	728	10	Irmaos Muffato	142209	SHOW DA FÉ	30	26/10/09	21:00:00	TSE - PRONUNCIAMENTO	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2010	1029	12	Irmaos Muffato	143650	HORARIO ELEITORAL	30	30/09/10	20:31:00	HORARIO ELEITORAL	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2009	754	13	Irmaos Muffato	141580	JORNAL DA BAND	30	22/12/09	19:53:30	TSE - PRONUNCIAMENTO	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2010	1049	14	Irmaos Muffato	143649	PONTO DE VISTA	30	13/10/10	13:00:30	HORARIO ELEITORAL	Rede	05	desconsiderado
Veiculações 2010	1123	8	Irmaos Muffato	143650	FUTURAMA	30	23/12/10	20:10:00	TSE - PRONUNCIAMENTO	Rede	05	desconsiderado

Para que não haja dúvidas, trago parte dos documentos com a demonstração do horário da programação eleitoral:

Dia 21/05/2009

Fls. 1796 – Anexo I do Termo de Constatação Fiscal demonstrando exibição do Programa Partidário do PV no horário de 20:30 hrs às 20:40 hrs. Logo, não é possível a exibição de comercial da autuada nos horários de 20:31:00 e 20:31:30.

Termo de Constatação Fiscal L-127/2013			Anexo I						folha 02 de 08			
RÁDIO E TELEVISÃO TAROBÁ LTDA CNPJ 76.243.625/0001-46			PROGRAMAS PARTIDÁRIOS SEMANAIS - ANO DE 2009 VALORES DEMONSTRADOS PELO CONTRIBUINTE A AJUSTADOS PELO FISCO									
DATA	PARTIDO	HORÁRIO			DEMONSTRATIVO CONTRIBUINTE			CALCULADO CONFORME TABELA			VALOR DEDUTÍVEL	
		INÍCIO	FINAL	DUR.	PREÇO 30"	TOTAL (*)	DEDUÇÃO - 80%	PROGRAMA	TABELA	80% X 25%	DESCONTO	DEDUÇÃO
21/05/09	PV	20:30	20:40	10	2.179,00	43.580,00	34.864,00	Escolinha	2.179,00	8.716,00	85,0%	1.307,40

Dia 26/10/2009

Fls. 4191 – Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Pronunciamento do Ministro do Desenvolvimento Social Patrus Ananias no intervalo de 20:57:50 às 21:00:45. Logo, não é possível a exibição de comercial da autuada no horário de 21:00:00.

BREAK	00:06:39	20:54:06	1º break	0:03:44		
TOTAL	00:46:53	20:57:50	PRONUNCIAMENTO	0:02:55		Min Des Social Patrus Ananias
		21:00:45	ISA TKM - 2	0:00:59		

Dia 22/12/2009

Fls. 4439 – Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Pronunciamento no intervalo de 19:50:50 às 19:55:35. Logo, não é possível a exibição de comercial da autuada no horário de 19:53:30.

		19:47:16	JORNAL DA BAND - 3	00:03:34		
		19:50:50	Pronunciamento	00:04:45		
		19:55:35	JORNAL DA BAND - 3	00:04:25		

Dia 18/08/2010

Fls. 5437 – Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Horário Eleitoral no intervalo de 20:30:00 às 21:59:59. Logo, não é possível a exibição de comercial da autuada no horário de 20:30:00.

			20:27:23	IP	00:00:33		
ARTE	00:49:59	20:30:00	20:30:00	HORARIO ELEITORAL - II	00:49:59		SW - 3
ARTE	00:08:00	21:20:00	21:19:59	BUSÃO DO BRASIL	00:08:00	08'00"	PGM 20

Dia 30/09/2010

Fls. 5621 - Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Horário Eleitoral no intervalo de 20:30:00 às 20:50:01. Logo, não é possível exibição de comercial da autuada no horário de 20:31:00.

			20:30:00	IP	00:00:00		
ARTE	00:20:01	20:30:00	20:30:00	HORARIO ELEITORAL - II	00:20:01		Cross 21 e 22
			20:50:01	IP	00:00:07		

Dia 13/10/2010

Fls. 5672 - Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Horário Eleitoral no intervalo de 13:00:00 às 13:20:00. Logo, não é possível exibição de comercial da autuada no horário de 13:00:30.

			13:09:19	IP	00:00:41		
ARTE	00:20:00	13:00:00	13:00:00	HORARIO ELEITORAL - I	00:20:00		Cross 21 e 22
ARTE	00:59:46	13:20:00	13:20:00	SP ACONTECE - 1	00:58:49	VIVO	SW 3

Dia 23/12/2010

Fls. 5973 - Relatório com os horários efetivos da programação, demonstrando o Pronunciamento no intervalo de 20:00:01 às 20:10:56. Logo, não é possível exibição de comercial da autuada no horário de 20:10:00.

			20:00:01	PRONUNCIAMENTO LULA	00:10:55	VIVO	
			20:10:56	IP	00:00:07		

Pelo exposto, uma vez que a autuada não apresentou documentação que comprovasse que as 8 inserções ocorreram fora do horário destinado à programa partidário, propaganda eleitoral gratuita ou de pronunciamento requisitados pelo TSE, concluo que deve ser mantida a glosa.

Novamente a recorrente, em suas alegações, aduz que a decisão baseia-se apenas no planejamento repassado para a rede nacional, mas os comprovantes de exibição demonstrariam que as veiculações realmente teriam ocorrido, e as veiculações citadas pela autoridade fiscal autuante divergiriam dos horários que realmente teriam ocorrido as veiculações da recorrente, tratado no documento como “Super Muffato”.

Ocorre que, ao contrário do alegado pela recorrente, a decisão da DRJ foi realizada com base nos “comprovantes de exibição”, detalhando que nos horários em que se afirma ter ocorrido tais veiculações a programação efetiva referia-se a propaganda eleitoral gratuita.

E mais uma vez as alegações da recorrente vieram desacompanhadas de quaisquer elementos que pudessem infirmar as conclusões do aresto recorrido.

Por essas razões, voto por manter também essas glosas.

6) 79 inserções cujo horário se sobrepõe a outra inserção da própria autuada.

Assim consta na decisão recorrida:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, esta glosa difere daquela efetuada no item 5, pois não existe uma coincidência exata de data e hora de exibição, mas sim uma sobreposição parcial do horário. E, em sua defesa, a autuada traz as mesmas alegações do item 5, ou seja, que operador informa o início do bloco de intervalo comercial, que comporta mais de uma exibição.

Nestes termos, efetuei a mesma análise nos documentos constantes dos autos, concluindo que assiste parcialmente razão à autuada, conforme tabela a seguir elaborada nos mesmos moldes do item 5, sendo que foi possível verificar que:

a) 40 comerciais foram desconsiderados indevidamente, pois restou comprovado que houve 2 (dois) comerciais no mesmo break (intervalo comercial);

b) a desconsideração dos demais 39 comerciais será mantida, pois (1) o Roteiro do Comercial não comprovou a exibição de dois comerciais no mesmo Break ou (2) o horário do Roteiro de Comercial não coincide com o Comprovante de Exibição.

[...]

Em seu recurso a recorrente alega restaria provado que as inserções foram veiculadas, tratando-se de comerciais independentes, efetivamente veiculados em duas inserções em praças e sinais diferentes.

Cita como exemplo o roteiro de programação RP 143649 que se referiria a inserção veiculada no sinal de Cascavel, no dia 13/04/2010, às 00:29:29h (fl. 18.655). Para essa mesma inserção indica a RP 143650, também com inserção em 13/04/2010, no mesmo horário (00:29:29h), porém no sinal dividido dirigido a Foz do Iguaçu (fl. 18.654).

Compulsando os elementos de prova indicados pela recorrente, entendo não lhe assistir razão. Em primeiro lugar porque ambas as RP indicam os mesmos produtos, veiculados no mesmo programa e horário (“Jornal da Noite”) tendo como “Praça” a cidade de Cascavel.

Além disso, ao contrário do que alegado pela recorrente, a detalhada análise realizada pela decisão recorrida levou em consideração os “comprovações de exibição”, confrontando-os com os roteiros de exibição, e não tomando como base única e exclusivamente os roteiros de programação.

Ademais, a recorrente indicou tão somente um exemplo, e mesmo assim insatisfatório, conforme analisado neste item do voto, deixando de demonstrar onde estariam as comprovações das demais 38 inserções cujas glosas foram mantidas.

Assim sendo, confirmo a decisão recorrida em relação a esse ponto.

7) 141 inserções cujo horário se sobrepõe a outra inserção de terceiros

Assim consta no aresto recorrido:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foi constatado que houve 141 inserções que coincidiam totalmente ou parcialmente com a inserção de comercial de outra empresa. E, em sua defesa, a atuada traz as mesmas alegações do item 5, ou seja, que operador informa o início do bloco de intervalo comercial, que comporta mais de uma exibição.

Nestes termos, efetuei a mesma análise nos documentos constantes dos autos, concluindo que assiste parcialmente razão à atuada, conforme tabela a seguir elaborada nos mesmos moldes do item 5, sendo que foi possível verificar que:

1) 97 comerciais foram desconsiderados indevidamente, pois restou comprovado que houve 2 (dois) comerciais no mesmo break (intervalo comercial);

2) a desconsideração dos demais 44 comerciais será mantida, pois (1) o Roteiro do Comercial não comprovou a exibição de dois comerciais no mesmo Break ou (2) não houve apresentação de contestação.

[...]

Assim como nos itens anteriores, alega a recorrente que as inserções teriam sido veiculadas em praças distintas.

Contudo, do mesmo modo que analisado anteriormente, os comprovantes de exibição a que se refere identificam os mesmos programas veiculados nas mesmas cidades, devendo se confirmada a decisão recorrida.

8) 1621 inserções que coincidem com o horário de exibição de programas transmitidos em rede.

Em relação ao tema, assim consta na decisão de primeira instância:

A atuada se defende afirmando que os documentos apresentados pela Rede Bandeirante com os horários de exibição dos programas seriam apenas um planejamento da utilização do tempo a ser aplicado, mas, por se tratarem de programação ao vivo, sofrem alterações por diversos fatores. Esclarece, ainda, que desfruta de situação privilegiada, que resulta em uma programação local diversificada e diferente das demais afiliadas, destoando do planejamento fornecido pela Rede Bandeirante ao auditor fiscal. Como comprovação, apresenta os roteiros da Rede Bandeirantes evidenciando que existem break's nacionais e locais, neste último inserido os programas locais.

Não têm cabimento tais alegações. Da análise dos documentos que constam nos autos, verifico que a Rede Bandeirante forneceu, além da grade da programação, o demonstrativo do horário exato da veiculação dos programas que, conforme a própria atuada afirma, são exibidos ao vivo. Abaixo, uma parte deste demonstrativo do dia 01/01/2009, da exibição do Primeiro Jornal, fls. 3156:

1º JORNAL	HORÁRIO	DURAÇÃO			
1º BLOCO	08:00:00	12:30:29 AM			
1º BREAK	08:30:29	12:02:29 AM			
2º BLOCO	08:32:58	12:08:14 AM		TOTAL ARTE	12:54:18 AM
2º BREAK	08:41:12	12:01:29 AM			
3º BLOCO	08:42:41	12:08:20 AM		TOTAL BREAKS	12:09:00 AM
3º BREAK	08:51:01	12:02:32 AM			
4º BLOCO	08:53:33	12:05:05 AM		TOTAL GERAL	1:03:18 AM
4º BREAK	08:58:38	12:02:30 AM			
5º BLOCO	09:01:08	12:02:10 AM			
RT	09:03:18	12:01:11 AM			

Destaco que o fato de ser uma programação ao vivo me permite concluir ser descabida a alegação de que a autuada, como afiliada da Rede Bandeirantes, tem o privilégio de alterar os horários, com uma programação local. Além disso, os documentos que apresentou juntamente com a impugnação tratam-se de Roteiros de Programação, nos quais estão registrados os horários iniciais dos programas e quantos breaks terão. Mas não há qualquer especificidade quanto ao início de fato dos comerciais. O campo "Horário de Início" não foi preenchido.

Para facilitar a comparação, destaco o Roteiro de Programação para o dia 01/01/2009, também da exibição do Primeiro Jornal, fls. 9652:

Início: 08:00:00		Programa: PRIMEIRO JORNAL		TEMPO TOTAL: 120	
Break 1		HORÁRIO INÍCIO: (hh:mm:ss)		OPERADOR MASTER:	
CO	BEAL NIVER 73	15			SUPER BEAL - AV. BRASIL
	CLIENTE REGIONAIS	45			
	CH GENTE QUE FAZ +ASS	45	1571		
CH	ASSINATURA GENTE QUE FAZ	17			

Início: 08:00:00		Programa: PRIMEIRO JORNAL		TEMPO TOTAL: 122	
Break 2		HORÁRIO INÍCIO: (hh:mm:ss)		OPERADOR MASTER:	
	CH TAROBA CIDADE+ ASS	30	1704		
CO	ASSINATURA TAROBA CIDADE	5			

Início: 08:00:00		Programa: PRIMEIRO JORNAL		TEMPO TOTAL: 35	
Break 3		HORÁRIO INÍCIO: (hh:mm:ss)		OPERADOR MASTER:	
	SUPER MUFFATO VOLTA AULAS QUA 19	30			
CO	SUPER MUFFATO MUFFATO 08/50	30			SUPER MUFFATO

Início: 08:00:00		Programa: PRIMEIRO JORNAL		TEMPO TOTAL: 60	
Break 4		HORÁRIO INÍCIO: (hh:mm:ss)		OPERADOR MASTER:	

Ainda considerando o demonstrativo do dia 01/01/2009, concluo que a exibição de um comercial da autuada no horário de 08:08:00 ocorreu durante a exibição do Primeiro Jornal, motivo pelo qual deve ser desconsiderado para fins de verificar o cumprimento do Contrato assinado em 30/12/2008, conforme acertadamente fez o auditor fiscal:

Processo nº 10935.723481/2014-41
Acórdão n.º 1301-002.530

S1-C3T1
Fl. 25.126

Termo de Constatação Fiscal L-042/2014		Anexo 05-D		folha 1 de 81									
IRMÃOS MUFFATO & CIA LTDA				VEICULAÇÕES DEMONSTRADAS EM HORÁRIO DE EXIBIÇÃO DE PROGRAMAS									
PLANILHA	FOLHA PROC.	SEQ	ANUNCIANTE	RP	PROGRAMA CONFORME DEMONSTRATIVOS DA TV TAROBÁ	DUR	DATA	HORA	PROGRAMA CONFORME DEMONSTRATIVOS DA REDE BAND	TIPO DE PROGRAMA	OBS	RESULTADO DA ANÁLISE	
Veiculações 2009	546	17	Irmãos Muffato	138382	PRIMEIRO JORNAL	30	01/01/09	08:08:30	PRIMEIRO JORNAL	Rede	08	desconsiderado	

Logo, devem ser mantidas a glosa da 1.621 inserções que coincidiram com a exibição dos programas gerados pela Rede Bandeirantes.

Ao contrário do ocorrido nos itens anteriores, nesse ponto a recorrente anexou aos autos documentos que comprovam cabalmente que TV Tarobá poderia veicular inserções locais da recorrente em horários nos quais estariam sendo transmitidos os programas de rede nacional. Anexou ainda cópias de roteiros da Rede Bandeirantes onde resta evidenciado que existem, além dos break's nacionais, também os break's locais, nos quais são inseridos comerciais locais durante o programa nacional, os quais, de fato, podem até coincidir, mas, em hipótese alguma, se sobrepõem ao veiculado em rede nacional. As eventuais diferenças de horários, a meu ver, mostram-se explicadas em razão da dinâmica das transmissões ao vivo que, em razão de notícias extraordinárias ou reportagens ao vivo, podem, de fato, ser distintas da programação original. Há ainda nos autos guia de programação, por período, da Band Nacional, com a formatação de break que diverge da grade de programação local da TV Tarobá, demonstrando que, de fato, há programas exibidos localmente em detrimento da programação nacional, o que explica também a coincidência dos horários das inserções objeto de glosa com programas transmitidos nacionalmente pela Rede Bandeirantes.

Por essas razões, entendo que essa glosa de 1621 inserções deve ser revertida.

CONCLUSÃO QUANTO ÀS GLOSAS

Pois bem, após análise do recurso, cumpre verificar se o Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias, firmado em 30/12/2008 efetivamente restou cumprido, com a veiculação obrigatória de, no mínimo, 17.000 inserções. Utilizando o mesmo quadro elaborado pela decisão recorrida, cabe reajustar a tabela com as glosas efetuadas na auditoria fiscal, as revertidas pela DRJ e as revertidas neste voto, considerando as conclusões dos parágrafos anteriores:

18.017	Total de inserções apresentadas pela TV Tarobá durante ação fiscal
(-) 18	Inserções falhadas ou roteirada.
X	Inserções de 60 segundos, sendo que o contrato se refere a inserções de 30 segundos.
(-) 213	Inserções de merchandising de 45 segundos, fora do objeto do contrato.
(-) 84	Inserções duplicadas, pois coincidem em data e horário.
(-) 8	Inserções no horário de programa partidário, propaganda eleitoral gratuita, etc.
(-) 39	Inserções que sobrepõem parcialmente outra inserção da própria autuada
(-) 44	Inserções que sobrepõem parcialmente outra inserção de terceiros
X	Inserções que coincidem com horário de exibição de programas transmitidos em rede.
17.611	Total de inserções comprovadas.

Conforme se observa, a recorrente logrou comprovar que a cláusula que exigia o mínimo de 17.000 inserções constante do Contrato de Veiculação de Mídias Publicitárias foi cumprida, uma vez que estão comprovadas 17.611 inserções.

No que diz respeito às alegações de ausência de pagamento por meio de manobras contábeis, entendo haver uma contradição tanto no lançamento quanto na decisão recorrida: se mesmo a fiscalização já havia considerado haver comprovação da maioria das inserções objeto de contrato, e, conforme a DRJ “*é mister esclarecer que a glosa das despesas*

ocorreu em função da falta de comprovação da efetiva veiculação das inserções, e não do preço praticado ou demais constatações feitas durante a auditoria fiscal”, o fato de haver ou não o pagamento, sendo a quitação feita por meio de manobras contábeis para quitar a suposta obrigação, mostra-se irrelevante, pois não se demonstrou abuso nos valores pactuados e o serviço efetivamente foi prestado.

Desse modo, voto por restabelecer a dedução de despesa do valor de R\$ 9.751.571,44 relativo a despesas com publicidade do período de 2009 e 2010.

Considerando que a qualificação da penalidade estava ligada às supostas manobras contábeis utilizada pela recorrente, mas, de modo contraditório tanto a autoridade fiscal lançadora quanto a decisão de primeira instância aceitaram diversas confirmações de prestação de serviço com os supostos mesmos vícios na comprovação do pagamento, e o voto foi por cancelar a segunda exigência, entendo que a multa qualificada, de toda forma, não deve prevalecer, devendo ser reduzida, na parcela da exigência mantida, ao percentual de 75%, uma vez que, nesse cenário, restou ausente qualquer comprovação de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1.964, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) no que diz respeito à glosa decorrente de supostos débitos residuais referentes aos serviços prestados nos anos-calendário de 2006 a 2008.

INFRAÇÃO GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

Conforme se observa às fls. 6.662 e 6.672, no 4º trimestre de 2010 o contribuinte havia apurado, respectivamente, prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante de R\$ 2.656.554,55.

Com a lavratura do auto de infração reverteu-se no 4º trimestre/2010 o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL apurados pelo contribuinte, zerando-se o saldo de prejuízos fiscais e bases negativas passíveis de compensação nos períodos posteriores.

Como o contribuinte havia apurado lucro real e base de cálculo positiva de CSLL no 1º trimestre do ano-calendário de 2011, houvera aproveitado os saldos de prejuízos de R\$ 2.656.554,55 apurados originalmente no 4º trimestre do ano-calendário de 2010.

Como tais prejuízos já haviam sido utilizados de ofício na lavratura dos autos de infração relativos ao ano-calendário de 2010 (por ser mais benéfico ao contribuinte em relação aos juros moratórios cobrados), houve a lavratura de auto de infração também para o 1º trimestre/2011 em razão de glosa da compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Como resultado, foi apurado crédito tributário de IRPJ no valor de R\$ 664.138,64, com multa de ofício qualificada de 150%. Já o crédito tributário de CSLL é de R\$ 239.089,91, com multa de ofício de 75%.

Como a decisão recorrida havia mantido o lançamento para o 4º trimestre/2010, manteve também o auto de infração lavrado para o 1º trimestre/2011, reduzindo, contudo, a multa aplicada para o percentual de 75%.

Considerando que o presente voto restabeleceu parcialmente a glosa de despesa referente ao 4º trimestre de 2010, há de se observar se a infração por glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL (1º trimestre de 2011), ainda persiste.

Pois bem, do total de glosa de R\$ 15.206.216,60, que havia revertido o prejuízo fiscal e base negativa de CSLL para um resultado positivo de R\$ 12.549.662,05 (fls. 6.662 e 6.672), no presente voto decidiu-se por restabelecer a dedução de R\$ 9.751.571,44, implicando a apuração, de ofício, de lucro real e de base de cálculo de CSLL no valor de R\$ 2.798.090,61 para o 4º trimestre de 2010, já compensados os saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL originalmente apurados no valor de R\$ 2.656.554,55.

Desse modo, mesmo com o provimento parcial do recurso voluntário em relação à glosa levada a efeito pela fiscalização no período de apuração do 4º trimestre de 2010, manteve-se o consumo integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL naquele mesmo período, não restando saldos a serem compensados no 1º trimestre de 2011.

Portanto, voto por manter a infração relativa à glosa de compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, negando-se provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou a recorrente que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação

sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser

acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão n.º CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf n.º 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei n.º 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação

no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

***Súmula CARF nº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprido esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Assim sendo, voto por manter tal exigência.

Processo nº 10935.723481/2014-41
Acórdão n.º **1301-002.530**

S1-C3T1
Fl. 25.134

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas no valor de R\$ 9.751.572,44 referente ao ano-calendário de 2010 e reduzir a multa para o percentual de 75%.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto