



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

Processo nº 11070.000747/2008-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.205 – 3ª Turma Especial
Sessão de 08 de maio de 2014
Matéria LUCRO REAL
Recorrente TELEVISÃO CRUZ ALTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003,2004,2005,2006

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial se rege pela regra do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional se verificada a inexistência do pagamento antecipado.

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

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

LUCRO REAL. REDUÇÃO INDEVIDA.

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

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 04-43, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$4.323,37 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real referente aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005.

O lançamento se fundamenta na redução indevida do lucro real, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), fls. 41-265 a título de receita bruta da atividade e os montantes excluídos a título de divulgação eleitoral gratuita, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 423-430 e com os Demonstrativos de Exibição de Horário Político Rede Nacional, fls. 266-402. O valores correspondem à veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional e foram fornecidos pela própria Recorrente.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 250 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Cientificada em 29.05.2008, fl. 416, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 433-446, com as alegações abaixo transcritas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

1.1 O auto de infração ora controvertido foi lavrado sob o argumento de que a Impugnante teria efetuado exclusões do lucro líquido a título de divulgação eleitoral gratuita, no período de 2002 a 2005, era desacordo com a legislação vigente.

1.2 Sustenta a autoridade fiscal que, nos termos dos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05, a divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral passível de exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, é somente aquela veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial.

1.3 Afirma que a Impugnante se apropriou de valores que diriam respeito à publicidade comercial veiculada em rede nacional, pertencente, portanto, à Rede Globo. Por fim, destaca que o tempo disponibilizado para publicidade comercial não é repassado as redes locais, de modo que a Impugnante não teria direito à exclusão de tais valores da base de cálculo do seu Imposto de Renda.

1.4 Ante o exposto, efetuou a glosa dos valores apropriados a título de veiculação de propaganda eleitoral e inserções realizadas em nível nacional, de acordo com informações e documentos apresentados pela Impugnante.

1.5 Contudo, como se passa a demonstrar, o presente auto de infração não merece prosperar.

2. RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO

2.1 A DECADÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

2.1.1 Inicialmente, cumpre referir que o presente auto de infração foi lavrado em 26/05/2008 e abrange o período de janeiro/2002 até dezembro/2005. Todavia, no que diz respeito às competências de janeiro/2002 até abril/2003, a autuação foi atingida pela decadência.

2.1.2 De acordo com o artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, na hipótese de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário após o decurso de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo [...]

2.1.4 Sendo assim, considerando que o auto de infração foi lavrado apenas em 26 de maio de 2008, e que parte da autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2002 até abril/2003, esse período encontra-se atingido pela decadência, conforme dispõe o artigo 156, inciso V, do CTN [...].

2.2 INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO - A inadequada demonstração do montante tributável

2.2.1 É obrigação da autoridade administrativa, por competência privativa, quando constitui o crédito tributário pelo lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador e terminar a matéria tributável, como dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional [...].

2.2.2 Não obstante, o Auto de infração não demonstrou adequadamente a incorreção das deduções efetuadas pelas Impugnante.

2.2.3 De fato, o auto de infração desconsiderou que a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito, determinada pelos artigos 52, parágrafo único, da Lei nº 9.096/95 e 99 da 9.504/97, envolve mais de um tipo de propaganda partidária ou eleitoral. Cada tipo de propaganda possui normas próprias na Alta '4' regulamentação efetuada pelos Decretos 3.786/2001 e 5.331/2005, como será adiante demonstrado.

2.2.4 Assim, não podem as deduções com os programas de maior duração, chamados de "programetes", serem tratados da mesma forma que as "inserções" de curta duração.

2.2.5 A tabela abaixo contém os valores deduzidos com cada tipo de propaganda eleitoral, por ano:

ANO	PROGRAMETE [Programas de Maior Duração]	INSERÇÕES [Programas de Curta Duração]
2002	R\$641.860,00	R\$1.087.987,06
2003	R\$135.945,60	R\$882.604,00
2004	R\$416.806,10	R\$927.496,14
2005	R\$172.268,00	R\$977.201,60

2.2.6 O Auto de infração, ao deixar de diferenciar as modalidades de propaganda eleitoral e suas respectivas deduções, torna insubsistente o lançamento tributário. [...]

2.2.8 Deve, portanto, ser declarado insubsistente o auto de infração, por ter efetuado o lançamento tributário sem determinar corretamente a matéria tributável, como dispõe o artigo 142 do CTN.

2.3 A COMPENSAÇÃO COM A VEICULAÇÃO DE "PROGRAMETES" ELEITORAIS

2.3.1 A compensação fiscal correspondente à divulgação de propaganda eleitoral gratuita veiculada pela Impugnante mediante "programetes", isto é, programas preparados por coligação partidária, partido político ou candidatos, elaborados nos termos e veiculados em horários previamente determinados pelo artigo 47 da Lei nº. 9.504/99, de modo uniforme no país ou região, é regulada pelo artigo 1º dos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/03, [...]

2.3.2 Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima, a Impugnante está autorizada a excluir do seu lucro líquido valor calculado em razão de dois fatores: "preço do espaço comercializável" e "tempo que seria efetivamente utilizado".

2.3.3 Observe-se que os dispositivos em questão não referem-se a "espaço comercializado" ou a "tempo que foi efetivamente utilizado". Em outras palavras, a legislação vigente determina que, caso a Impugnante utilize tempo que poderia ser comercializado em sua grade de programação para divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral, ela terá direito a obtenção da respectiva compensação fiscal.

2.3.4 Ocorre que o presente auto de infração desconsidera o que determinam os Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05. Entende a autoridade fiscal que a Impugnante

teria direito apenas à compensação fiscal sobre o espaço publicitário comercializado e o tempo efetivamente utilizado para publicidade comercial local.

2.3.5 Ignora, portanto, que, ainda que parte de sua publicidade comercial seja veiculada em cadeia nacional - em decorrência de acordos comerciais fechados pela Rede Globo de Televisão -, ainda assim, o tempo que acaba sendo disponibilizado para propaganda gratuita eleitoral ou partidária pertence à Impugnante.

2.3.6 Levando-se em consideração o teor dos dispositivos mencionados, pouco importa que a divulgação da propaganda eleitoral ou partidária tenha ocorrido nacionalmente. O que é relevante para fins de compensação fiscal, é que a Impugnante abriu mão de espaço publicitário plenamente comercializável e que o tempo disponibilizado efetivamente seria utilizado para fins comerciais.

2.3.7 Ignorar os termos e expressões dos Decretos nº 3.786/01 e 5.331/05 implica em autuação irregular, a qual não deve prevalecer.

2.3.8 Ademais, a presente autuação mostra-se, ainda, inválida, porquanto confere interpretação inadequada ao termo "efetiva utilização" empregado na redação dos artigos 1º, dos Decretos nºs 3.786/01 e 5.331/05.

2.3.9 Partindo-se da premissa de que a divulgação da propaganda eleitoral é realizada por cada rede de televisão regional, em que pese seja veiculado nacionalmente, é inequívoco que o tempo das redes de televisão local, o qual poderia ser destinado à publicidade comercial, acaba sendo utilizado.

2.3.10 A regulamentação da matéria expressamente prevê o cálculo do tempo considerando expressamente as transmissões em bloco, em rede nacional e estadual:

Art. 1º (...)

§ 3 O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, e às eleições de que trata a Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997.

2.3.11 Nesse sentido, a compensação fiscal regulamentada pelos Decretos acima referidos têm o único objetivo de compensar as perdas financeiras decorrentes da utilização de tempo de publicidade comercial para a divulgação de propaganda eleitoral gratuita. Ocorre que, retirar da Impugnante a possibilidade de receber tal compensação fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral, apenas porque houve a veiculação em bloco nacional, vai de encontro com a finalidade do benefício fiscal.

2.3.12 Ainda que veiculada nacionalmente, por força da própria legislação eleitoral, a divulgação da propaganda eleitoral é realizada pela Impugnante, em tempo que poderia vir a ser destinado a veiculação de publicidade comercial. Logo, a simples possibilidade de que esse tempo pudesse ser aproveitado para fins comerciais a legitima como titular do direito à compensação fiscal ora controvertida.

2.3.13 Ademais, há que se considerar que o tempo disponível para publicidade é de titularidade integral da emissora, que deixa de aproveitá-lo em função do horário gratuito previsto pela legislação eleitoral. O fato de parte do tempo disponível ser eventualmente comercializado e cedido para a Rede Globo, para retransmissão da publicidade nacional, em nada altera o direito à compensação fiscal efetuada pela Impugnante, pois a legislação nada prevê sobre a questão.

2.3.14 Convém ainda citar que os acordos comerciais da Impugnante com outras emissoras são matéria que não podem utilizada pela fiscalização para impedir o ressarcimento fiscal.

Aplica-se, por analogia, o artigo 123 do Código Tributário Nacional [...].

Diante dessas considerações, verifica-se o equívoco do auto de infração controvertido em efetuar a glosa das exclusões realizadas pela Impugnante no que diz respeito ao tempo destinado à publicidade comercial em nível nacional, visto que inegavelmente a Impugnante disponibilizou tempo em sua grade de programação para a divulgação de propaganda eleitoral gratuita, veiculada em bloco nacionalmente, como determina a legislação eleitoral.

2.4 A COMPENSAÇÃO COM VEICULAÇÃO DE INSERÇÕES PARTIDÁRIAS

2.4.1 Já no que diz respeito à compensação fiscal correspondente à divulgação de propaganda eleitoral gratuita • veiculada pela Impugnante mediante inserções partidárias, isto é, chamadas televisivas de curta duração, preparados por coligação partidária, partido político ou candidatos, nos intervalos de sua grade de programação regular, em horários escolhidos por cada rede local encarregada da veiculação, os Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05 estabelecem regra especial para compensação fiscal, nos seguintes termos, respectivamente:

Art. 1º. (...)

§ 3º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

Art. 1º. (...)

§ 4º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado as inserções de trinta segundos e de um minuto transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

2.1.2 Depreende-se, portanto, que, no que diz respeito às inserções partidárias não é aplicável, a condição de que o tempo das inserções seja efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial local.

2.4.3 Os dispositivos acima referidos são claros ao determinar que a efetiva utilização do tempo das inserções partidárias não está condicionada à possibilidade de destinação à publicidade comercial, seja ela local ou comercial. Fosse essa a intenção do legislador, não haveria motivo para a realização da distinção ora explicitada.

2.4.4 Tratando-se de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretado literalmente a legislação, como prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete criar restrições não expressamente prevista [...].

2.4.5 Nesse sentido, se os decretos que regulamentam a compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda eleitoral expressamente atribuíram conteúdo jurídico diverso à expressão "tempo efetivamente utilizado" no que diz respeito às inserções partidárias, não há que se falar em outros requisitos para a efetivação da compensação fiscal prevista pela legislação. A regulamentação cria uma presunção que não pode ser afastada pelo aplicador: "considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções". E foi assim que agiu a Impugnante.

2.4.6 Consequência disso é que as inserções partidárias efetuadas pela Impugnante devem ser objeto de compensação fiscal na sua integralidade. Conforme referido, a divulgação das inserções partidárias implica em tempo efetivamente destinado à divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral pela Impugnante.

2.4.7 E, como não há dúvida que houve a transmissão das inserções partidárias pela Impugnante em sua grade de programação 1 nos períodos objeto da autuação, não há que se falar em qualquer restrição à compensação fiscal devida em razão da divulgação de propaganda eleitoral gratuita.

2.4.8 Além disso, podemos verificar que as inserções partidárias, em horário de publicidade comercial de sua titularidade.

2.4.9 Essa informação pode ser comprovada mediante análise das planilhas em anexo, as quais demonstram exemplificativamente que a Impugnante, a RBS TV Santa Rosa, a RBS TV Porto Alegre e a TV Globo Curitiba veicularam suas inserções partidárias em horários distintos de sua grade de programação, o que comprova a utilização autônoma do tempo de publicidade comercial de cada rede local.

2.4.10 Verificado que a propaganda eleitoral na forma de inserções partidárias é veiculada de maneira independente por cada rede de televisão local, em horários ajustados de acordo com a sua grade de programação, incorreta a 'glosa dos valores relativos a apropriação dos valores correspondentes a veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional' efetuado pelo auto de infração.

2.4.11 Diante disso, não há que se falar em qualquer irregularidade no ressarcimento fiscal dos valores relativos à propaganda eleitoral na forma de inserções partidárias no período fiscalizado.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante do exposto, REQUER se digne V. Sa. receber a presente IMPUGNAÇÃO, julgando-a integralmente procedente, para o efeito de declarar insubsistente o Auto de infração ora controvertido.

Está registrado como resultado do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/POA/RS nº 10-40.501, de 26.09.2012, fls. 483-494: "Impugnação Improcedente".

Restou ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem

verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, quando inexistir pagamento antecipado em tributo sujeito a lançamento por homologação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

EXCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A PROPAGANDA ELEITORAL. HORÁRIO GRATUITO. BENEFÍCIO FISCAL. GLOSA FISCAL.

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

Notificada em 06.10.2012, fl. 495, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 29.10.2012, fls. 497-512, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Faz um relato sobre a ação fiscal e acrescenta que:

A AUTUAÇÃO E A DECISÃO RECORRIDA

1.1A ora Recorrente teve lavrado contra si Auto de Infração em razão de suposta exclusão indevida de lucro líquido a título de divulgação eleitoral gratuita do cálculo do seu Imposto de Renda, no período de 2002 a 2005.

Sustenta a autoridade fiscal que, nos termos dos Decretos nº.3.786/01 e 5.331/05, a divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral passível de exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, é somente aquela veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial.

Afirma, ainda, a fiscalização que a ora Recorrente teria se apropriado de valores que diriam respeito à publicidade comercial veiculada em rede nacional, pertencente, portanto, à Rede Globo. Por fim, destaca que o tempo disponibilizado para publicidade comercial não é repassado às redes locais, de modo que a ora Recorrente não teria direito à exclusão de tais valores da base de cálculo do seu Imposto de Renda.

Apresentada impugnação, a ora Recorrente buscou demonstrar (i) a decadência do auto de infração com relação aos créditos dos períodos de janeiro de 2002 a abril de 2003; (ii) a insubsistência da autuação, em razão da ausência de demonstração, de modo claro e fundamentado, dos valores indevidamente aproveitados pela empresa; e (iii) a insubsistência do auto de infração ante a

correção do critério de cálculo adotado, vez que a legislação exige a observância do valor do espaço comercializável, sendo irrelevantes, portanto, o valor cobrado pela Recorrente ou mesmo a sua utilização efetiva.

A decisão recorrida, no entanto, manteve a autuação. Nos termos da fundamentação, a decadência deveria ser afastada porque a apuração do IRPJ desacompanhada do seu pagamento - ainda que em virtude da apuração de prejuízo fiscal no período - impõe a aplicação do prazo decadencial previsto pelo art. 173, I, do CTN. Ademais, foi reafirmada a incorreção dos critérios de cálculo adotados pela ora Recorrente para a determinação das deduções ora controvertidas.

Esses fundamentos, contudo, não merecem prosperar, como se passa a demonstrar.

2. RAZÕES DO RECURSO

2.1 A DECADÊNCIA DAS COMPETÊNCIAS DE JANEIRO DE 2002 A ABRIL DE 2003

2.1.1 A decisão recorrida defende que, em se tratado de tributo sujeito ao lançamento por homologação desacompanhado da antecipação do seu respectivo pagamento, o marco temporal para a contagem do prazo decadencial é aquele indicado no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

2.1.2 Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer. Na questão ora examinada não houve antecipação do pagamento de IRPJ porque não foi apurado imposto de renda devido no período fiscalizado. É dizer, a declaração de rendimentos da Recorrente foi apresentada desacompanhada do pagamento simplesmente porque, em virtude da apuração de prejuízo fiscal, não havia imposto a ser pago.

2.1.3 Conforme bem destacado pela própria decisão recorrida, "no caso dos autos, não há recolhimento de IRPJ nesses períodos, pois a autuada apurou prejuízos nos anos-calendário de 2002 e 2003, conforme DIPJ, Ficha 09 A -Demonstração do lucro real (fls. 46 e 97)".

2.1.4 Ao adotar o marco temporal estabelecido pelo art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, a decisão recorrida acaba equiparando a situação ora examinada - em que o imposto apenas não foi antecipado porque não havia nada a ser pago - àqueles outros casos, em que o contribuinte apura a existência de IRPJ a ser pago antecipadamente, mas acaba deixando de fazê-lo.

2.1.5 Neste particular, cumpre salientar que os precedentes do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais utilizados na fundamentação da decisão recorrida tratam de situações em que, apurado imposto de renda devido pelo contribuinte, não houve a antecipação do seu respectivo pagamento. Tratam, portanto, de situações absolutamente diferentes da ora examinada, em que apenas não houve pagamento do tributo porque nada foi apurado pelo contribuinte na ocasião.

2.1.6 Sendo assim e considerando que o contribuinte realizou a apuração do seu imposto de renda de acordo com os critérios legais que entendia aplicáveis na ocasião, tendo submetido tempestivamente tais informações para homologação pela autoridade fiscal, o prazo decadencial para tal análise deve ser aquele previsto pelo art. 150, §4º, do CTN [...].

2.1.8 Sendo assim, considerando que o auto de infração foi lavrado apenas em 26 de maio de 2008, e que parte da autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2002 até abril/2003, esse período encontra-se atingido pela decadência, conforme dispõe o artigo 156, inciso V, do CTN.

2.2 A AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ADEQUADA DO MONTANTE TRIBUTÁVEL 2.2.1 Conforme amplamente demonstrado na impugnação apresentada, o regime jurídico que disciplina as deduções na apuração do lucro real pela veiculação de "programetes" é diverso daquele aplicável às "inserções partidárias" de curta duração.

2.2.2 Enquanto nos primeiros os Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05 dimensionam a respectiva dedução com base no "espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizável", nos últimos não há a necessidade de que as inserções partidárias sejam veiculadas em programação destinada à publicidade comercial. Essa diferenciação não é feita pela ora Recorrente, mas pelos próprios decretos que regulamentam a matéria ora tratada.

2.2.3 Isso posto, cumpre destacar que a autoridade fiscal deixou de observar essa diferença ao lavrar a presente autuação. Ainda que tenha tomado como base planilha de horários e valores apresentada pela Recorrente, o critério utilizado para a glosa dos valores deduzidos foi o mesmo: se tratar ou não de veiculação de propaganda partidária em tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora.

2.2.4 Ocorre que a falta de indicação a respeito de quais valores glosado? dizem respeito às deduções efetuadas pela veiculação de "programetes" e quais se referem à glosa de "inserções partidárias" impede o adequado entendimento da composição do montante tributável. É dizer, a autuação permite apenas a impugnação do critério utilizado pela fiscalização para a glosa das deduções realizadas, mas não oportuniza a impugnação do cálculo do montante tributável realizado em função desse critério.

2.2.5 Observe-se especificamente no quadro nº. 06 - "Valores de Prejuízos Glosados" (fl. 06 auto de infração) que a autuação sequer fundamenta como chegou aos valores glosados ali indicados. Ainda que o critério para a glosa tenha levado em considerado o "tempo efetivamente utilizado pela emissora" não há qualquer menção à forma de cálculo adotada pela fiscalização para determinar como se chegou aos valores ali indicados.

2.2.6 A inadequada descrição demonstração da matéria tributável, por sua vez, implica em descumprimento ao dever estabelecido pelo art. 142, do CTN, [...]

Deve, portanto, ser declarado insubsistente o auto de infração, por ter efetuado o lançamento tributário sem determinar corretamente a matéria tributável, como dispõe o artigo 142 do CTN.

2.3 A COMPENSAÇÃO COM A VEICULAÇÃO DE "PROGRAMETES" ELEITORAIS

2.3.1 A decisão recorrida manteve a glosa realizada pela autoridade fiscal sobre os "programetes" veiculados pela Recorrente ao argumento de que as respectivas deduções deveriam ter sido calculadas com base no "tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora".

2.3.2 Tal entendimento, contudo, ignora a disciplina legal da matéria, promovida pelo artigo 47 da Lei nº. 9.504/99, e regulada pelo artigo 1º dos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05, assim dispostos:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2000, as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral, nos termos da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral gratuita.

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

2.3.2 Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima, a Recorrente está autorizada a excluir do seu lucro líquido valor calculado em razão de dois fatores: "preço do espaço comercializável" e "tempo que seria efetivamente utilizado".

2.3.3 Observe-se que os dispositivos em questão não se referem a "espaço comercializado" ou a "tempo que foi efetivamente utilizado". A legislação vigente determina que, caso a Recorrente utilize tempo que poderia ser comercializado em sua grade de programação para divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral, ela terá direito à obtenção da respectiva compensação fiscal.

2.3.4A presente autuação, assim, desconsidera o que determinam os Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05. Entende a autoridade fiscal que a Recorrente teria direito apenas à compensação fiscal sobre o espaço publicitário comercializado e o tempo efetivamente utilizado para publicidade comercial local.

2.3.5 Ignora, portanto, que, ainda que parte de sua publicidade comercial seja veiculada em cadeia nacional - em decorrência de acordos comerciais fechados pela Rede Globo de Televisão -, ainda assim, o tempo que acaba sendo disponibilizado para propaganda gratuita eleitoral ou partidária pertence à Recorrente.

2.3.6 Levando-se em consideração o teor dos dispositivos mencionados, pouco importa que a divulgação da propaganda eleitoral ou partidária tenha ocorrido nacionalmente. O que é relevante para fins de compensação fiscal, é que a Recorrente abriu mão de espaço publicitário plenamente comercializável e que o tempo disponibilizado efetivamente seria utilizado para fins comerciais.

2.3.7 Ignorar os termos e expressões dos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05 implica em autuação irregular, a qual não deve prevalecer.

Ademais, a presente autuação mostra-se, ainda, inválida, porquanto confere interpretação inadequada ao termo "efetiva utilização" empregado na redação dos artigos 1º, dos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05.

Partindo-se da premissa de que a divulgação da propaganda eleitoral é realizada por cada rede de televisão regional, em que pese seja veiculado

nacionalmente, é inequívoco que o tempo das redes de televisão local, o qual poderia ser destinado à publicidade comercial, acaba sendo utilizado.

2.3.10 A regulamentação da matéria expressamente prevê o cálculo do tempo considerando expressamente as transmissões em bloco, em rede nacional e estadual:

Art. 1º (...)

§ 3º O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, e às eleições de que trata a Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997.

2.3.11 Nesse sentido, a compensação fiscal regulamentada pelos Decretos acima referidos têm o único objetivo de compensar as perdas financeiras decorrentes da utilização de tempo de publicidade comercial para a divulgação de propaganda eleitoral gratuita. Ocorre que, retirar da Recorrente a possibilidade de receber tal compensação fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral, apenas porque houve a veiculação em bloco nacional, vai de encontro com a finalidade do benefício fiscal.

2.3.12 Ainda que veiculada nacionalmente, por força da própria legislação eleitoral, a divulgação da propaganda eleitoral é realizada pela Impugnante, em tempo que poderia vir a ser destinado à veiculação de publicidade comercial. Logo, a simples possibilidade de que esse tempo pudesse ser aproveitado para fins comerciais a legitima como titular do direito à compensação fiscal ora controvertida.

2.3.13 Ademais, há que se considerar que o tempo disponível para publicidade é de titularidade integral da emissora, que deixa de aproveitá-lo em função do horário gratuito previsto pela legislação eleitoral. O fato de parte do tempo disponível ser eventualmente comercializado e cedido para a Rede Globo, para retransmissão da publicidade nacional, em nada altera o direito à compensação fiscal efetuada pela Recorrente, pois a legislação nada prevê sobre a questão.

2.3.14 Convém ainda citar que os acordos comerciais da Recorrente com outras emissoras são matéria que não podem ser utilizadas pela fiscalização para impedir o ressarcimento fiscal. Aplica-se, por analogia, o artigo 123 do Código Tributário Nacional [...].

2.3.17 Diante dessas considerações, verifica-se o equívoco do auto de infração controvertido em efetuar a glosa das exclusões realizadas pela Recorrente no que diz respeito ao tempo destinado à publicidade comercial em nível nacional, visto que inegavelmente a Impugnante disponibilizou tempo em sua grade de programação para a divulgação de propaganda eleitoral gratuita, veiculada em bloco nacionalmente, como determina a legislação eleitoral. [...]

2.4 A COMPENSAÇÃO COM VEICULAÇÃO DE INSERÇÕES PARTIDÁRIAS

2.4.1 Já no que diz respeito à compensação fiscal correspondente às inserções partidárias, a decisão recorrida adota interpretação teleológica para afastar da Recorrente as deduções ao argumento de que tal "benefício fiscal" serviria para compensar a perda de espaço comercializável pelas emissoras, razão pela qual também deveria ser aplicado o critério do "tempo efetivamente utilizado com publicidade comercial".

2.4.2 Ora, ao aplicar referido critério, a decisão recorrida desconsidera por completo o texto legal veiculado pelos Decretos nº. 3.786/01 e 5.331/05 que estabelecem regra especial para compensação fiscal de inserções partidárias, nos seguintes termos, respectivamente:

Art. 1º (...)

§ 3º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

Art. 1º (...)

§ 4º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

2.4.3 Depreende-se, portanto, que, no que diz respeito às inserções partidárias não é aplicável, a condição de que o tempo das inserções seja efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial local. O tratamento jurídico-tributário dispensado pela legislação às "inserções partidárias" é, portanto, diverso daquele atribuído à veiculação de "programetes".

2.4.4 Os dispositivos acima referidos são claros ao determinar que a efetiva utilização do tempo das inserções partidárias não está condicionada à possibilidade de destinação à publicidade comercial, seja ela local ou comercial. Fosse essa a intenção do legislador, não haveria motivo para a realização da distinção ora explicitada.

2.4.5 Tratando-se de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretado literalmente a legislação, como prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete criar restrições não expressamente prevista:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

2.4.6 Nesse sentido, se os decretos que regulamentam a compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda eleitoral expressamente atribuíram conteúdo jurídico diverso à expressão "tempo efetivamente utilizado" no que diz respeito às inserções partidárias, não há que se falar em outros requisitos para a efetivação da compensação fiscal prevista pela legislação. A regulamentação cria uma presunção que não pode ser afastada pelo aplicador: "considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções". E foi assim que agiu a Recorrente.

2.4.7 Consequência disso é que as inserções partidárias efetuadas pela Recorrente devem ser objeto de compensação fiscal na sua integralidade. Conforme referido, a divulgação das inserções partidárias implica em tempo efetivamente destinado à divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral pela Recorrente.

2.4.8 E, como não há dúvida que houve a transmissão das inserções partidárias pela Recorrente em sua grade de programação nos períodos objeto 15 da autuação, não há que se falar em qualquer restrição à compensação fiscal devida em

razão da divulgação de propaganda eleitoral gratuita. Além disso, podemos verificar que as inserções partidárias, em horário de publicidade comercial de sua titularidade.

Essa informação pode ser comprovada mediante análise das planilhas em anexo à impugnação apresentada, as quais demonstram exemplificativamente que a ora Recorrente, a RBS TV Santa Rosa, a RBS TV Porto Alegre e a TV Globo Curitiba veicularam suas inserções partidárias em horários distintos de sua grade de programação, o que comprova a utilização autônoma do tempo de publicidade comercial de cada rede local.

Verificado que a propaganda eleitoral na forma de inserções partidárias é veiculada de maneira independente por cada rede de televisão local, em horários ajustados de acordo com a sua grade de programação, incorreta a "glosa dos valores relativos a apropriação dos valores correspondentes a veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional" efetuado pelo auto de infração.

Diante disso, não há que se falar em qualquer irregularidade no ressarcimento fiscal dos valores relativos à propaganda eleitoral na forma de inserções partidárias no período fiscalizado.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante do exposto, mais com os sábios suprimentos de V. Sa., REQUER seja recebido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, reformando-se a decisão recorrida e, conseqüentemente, julgando improcedente o Auto de Infração, para o efeito de declarar insubsistente o crédito tributário objeto do processo administrativo nº 11070.000747/2008-16 (MPF nº. 1010800/00214/07, nos termos da fundamentação.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente argui que os lançamentos foram alcançados pela decadência.

Compete antes de examinar as razões da defesa, analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte

ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 973.733/SC¹, cujo trânsito em julgado ocorreu em 29.10.2009 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF². Ademais, o art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em conformidade com a Súmula Vinculante nº 8 e assim foi afastado definitivamente do ordenamento jurídico.

No presente caso, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação que se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que não se comprovou a existência de pagamento antecipado pela apuração de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2002 e 2003. As notificações dos Autos de Infração dos anos-calendário de 2002 e 2003 foram efetivadas em 29.05.2008, fl. 416, de modo que não se verificou o transcurso do prazo legal de caducidade das exigências. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente alega que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes³.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 973733/SC. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 12 de agosto de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=901905&sReg=200701769940&sData=20090918&formato=PDF>. Acesso em: 26 ago. 2011.

² Fundamentação legal: § 4º do art. 150 e inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF e art. 269 do Código de Processo Civil.

³ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

O Auto de Infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Por essa razão não restaram caracterizadas o abuso de autoridade tampouco excesso de exação.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício e da suposta inadequada apuração do montante tributável. Defende a tese de que atinente à veiculação programas de maior duração/“programete”, ao disponibilizar tempo em sua grade de programação para divulgação de propaganda eleitoral gratuita, veiculada em nível nacional, a legislação lhe garante o direito a exclusão total dos valores do lucro líquido na apuração do lucro real. Ainda, em relação a programas de curta duração/ “inserção” diz não ser aplicável a condição de que o tempo seja efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial local.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O RIR, de 1999, prevê:

Art.250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

O benefício fiscal destina-se a ressarcir as pessoas jurídicas de telecomunicações pela divulgação compulsória de propaganda partidária ou eleitoral de partidos políticos mediante a utilização de seus horários de programação e de propaganda.

Sobre o direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito emissoras de rádio e televisão, a Lei nº 9.096, de 29 de junho de 1995, determina:

Art. 52 [...]

Parágrafo único. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.

O ressarcimento fiscal tem por escopo recompor a receita da Recorrente que cede compulsoriamente o tempo de transmissão. Tem cabimento destacar as peculiaridades entre propaganda partidária e propaganda eleitoral.

Na propaganda partidária se divulgam as coligações partidárias é exibida pelas pessoas jurídicas caracterizadas como meios comunicação que gozam de concessão pública, tais como rádio e televisão.

Por seu turno, atinente à propaganda eleitoral, tem cabimento transcrever o excerto de decisão proferida pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE):

Entende-se como ato de propaganda eleitoral aquele que leva ao conhecimento geral, ainda que de forma dissimulada, a candidatura, mesmo que apenas postulada, a ação política que se pretende desenvolver ou razões que induzam a concluir que o beneficiário é o mais apto ao exercício de função pública. Sem tais características, poderá haver mera promoção pessoal - apta, em determinadas circunstâncias a configurar abuso de poder econômico - mas não propaganda eleitoral. (...)" (Acórdão no 16.183, de 17.2.2000, relator Ministro Eduardo Alckmin).⁴

Regulamentando a matéria, o Decreto nº 3.786, de 10 de abril de 2001, prevê:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2000, as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral, nos termos da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral gratuita.

§1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente no mês corrente em que tenha realizado a propaganda eleitoral gratuita.

§ 2º O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita, relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos às eleições de que trata a Lei no 9.504, de 1997.

§ 3º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

§4º O valor apurado poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 2º da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1995, bem como da base de cálculo do lucro presumido.

§ 5º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, poderão fazer a exclusão prevista neste artigo, limitada a oito décimos do valor que seria cobrado das emissoras de rádio e televisão pelo tempo destinado à propaganda partidária gratuita e aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos às eleições de que trata a Lei no 9.504, de 1997.

Por seu turno, a partir de 05.01.2005, a matéria passou a ser regulamentada pelo Decreto nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005, no seguinte sentido:

Art.1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

§1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.

§2º O disposto no § 1º aplica-se à propaganda eleitoral relativa às eleições municipais de 2004.

§3º O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei

no 9.096, de 19 de setembro de 1995, e às eleições de que trata a Lei no 9.504, de 30 de setembro de 1997.

§4º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras

§5º Na hipótese do § 4o, o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral.

§6º O valor apurado na forma deste artigo poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 2o da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como da base de cálculo do lucro presumido.

§7º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, poderão fazer a exclusão prevista neste artigo, limitada a oito décimos do valor que seria cobrado das emissoras de rádio e televisão pelo tempo destinado à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral e aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei no 9.096, de 1995, e às eleições de que trata a Lei no 9.504, de 1997.

O Código Brasileiro de Comunicações, instituído pela Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962, criou a figura da propaganda eleitoral gratuita, mesmo porque exploram a atividade de estação de rádio e de televisão pela sistemática de concessão pública.

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

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

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

Tem-se que a legislação tributária de regência da matéria impõe como requisito para excluídos a título de divulgação eleitoral gratuita do lucro líquido, para efeito de

determinação do lucro real, que a propaganda eleitoral e partidária seja veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela estação de televisão em programação destinada à publicidade comercial. Assim, como a isenção, esse benefício fiscal deve ser interpretado restritamente, nos termos expressos no art. 111 do Código Tributário Nacional.

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

O lançamento se fundamenta na redução indevida do lucro real, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), fls. 41-265 a título de receita bruta da atividade e os montantes excluídos a título de divulgação eleitoral gratuita, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 423-430 e com os Demonstrativos de Exibição de Horário Político Rede Nacional, fls. 266-402. O valores correspondem à veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional e foram fornecidos pela própria Recorrente.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 423-431, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Em análise das Declarações de Rendimentos da contribuinte em epígrafe na comparação das Exclusões do Lucro Líquido a título de Divulgação Eleitoral Gratuita com a Receita Bruta apurou-se que a contribuinte, nos anos analisados (2002 a 2005), excluiu valores que representam percentuais muito elevados, maiores do seria o razoável, como atestam os demonstrativos a seguir:

Quadro nº 01 – Receita Bruta e Exclusões Anuais

Ano-Calendário	Receita Bruta	Exclusão	%
2002	3.092.994,42	1.729.847,45	55,93
2003	3.429.637,89	1.018.549,60	29,70
2004	3.815.742,14	1.348.414,84	35,34
2005	4.017.992,22	1.149.469,60	28,61

[...]

Considerando que o tempo destinado à propaganda eleitoral é muito menor que o destinado à publicidade comercial, chamou atenção desta fiscalização a exclusão de valores tão elevados. Veja-se que no ano-calendário de 2002 a fiscalizada excluiu do seu Lucro Líquido, a título de propaganda eleitoral, um valor que corresponde a mais da metade de sua Receita Bruta (55,93%). Nos demais anos verificados o percentual de exclusão ficou em torno de 30% da Receita Bruta, tal situação levou a contribuinte a apurar elevado prejuízo fiscal em todo o período fiscalizado.

Outro ponto a ser ressaltado é que a veiculação da propaganda eleitoral gratuita não influenciou na Receita Bruta Mensal, pois apesar da oscilação dos valores registrados a título de propaganda eleitoral a Receita Bruta Mensal se manteve constante.

Por exemplo, no mês de junho/2002 a empresa registrou a título de propaganda eleitoral um valor correspondente a 27,7% de sua receita bruta, já no mês de julho/2002 não houve propaganda eleitoral, considerando que parte do tempo

disponível para publicidade comercial em junho foi destinado para propaganda eleitoral, assim no mês de julho quando o tempo destinado em junho a propaganda eleitoral seria utilizado em publicidade comercial deveria ocorrer um aumento na receita bruta porém, a receita se manteve dentro do mesmo padrão. No mês de agosto/2002 quando houve o registro de propaganda eleitoral em valor maior que a própria receita bruta não houve diminuição da receita bruta. Comportamento semelhante pode ser observado em todos os anos bastando para isso observar os quadros 2 a 5 acima.

No período verificado (2002 a 2005), as condições para a efetivação das exclusões estão explicitadas nos Decretos nº 3.786, de 10 de abril de 2001 e nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005. [...]

Note-se que tanto o Decreto nº 3.786, de 2001 como o Decreto nº 5.331, de 2005 impõe como requisito para usufruir o direito que a propaganda eleitoral e partidária seja veiculada em tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial.

Consultando os demonstrativos de apuração dos valores da propaganda eleitoral apresentados pela fiscalizada verifica-se que grande parte dos valores diz respeito a COMERCIAIS EM REDE NACIONAL valores estes que não poderiam ser apropriados pela fiscalizada, pois, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001, de 29 de agosto de 2007 (fl. 05), a fiscalizada informou que "procede faturamento direto apenas da publicidade comercial local" (fl. 09).

Intimada através do Termo de Intimação nº 02 (fls. 17 a 20) a informar se os valores apurados e excluídos do Lucro Líquido a título de Propaganda Eleitoral Gratuita, referem-se a veiculação de tal propaganda em períodos que seriam efetivamente utilizados pela emissora em programação destinada à sua publicidade comercial local. Em sua resposta (fl. 22) a fiscalizada declarou que calculou tais valores de acordo com a legislação em vigor e que com relação a influência da propaganda eleitoral no faturamento da empresa, declarou que com o objetivo de minimizar os impactos de receita, realiza adaptações em sua grade de programação nestes períodos.

Como a Televisão Cruz Alta retransmite a programação da Rede Globo de Televisão, a Rede Globo foi intimada a informar, entre outras coisas, se repassa as emissoras que retransmitem o sinal da Rede Globo de Televisão, algum valor da receita auferida com a veiculação de programação comercial de Nível Nacional, caso positivo qual o percentual repassado a TV Cruz Alta (item 03 do Termo de intimação de fl. 11). Em sua resposta a Rede Globo no item 3 (fl. 16) informou que não repassa qualquer valor de receita auferida com veiculação de propaganda comercial de Nível Nacional à Televisão Cruz Alta Ltda.

O relatado no presente termo, especialmente os elevados percentuais da propaganda eleitoral na comparação com a receita bruta e o auferimento de receitas mensais em valores constantes, evidencia que os valores apurados pela fiscalizada a título de veiculação de propaganda eleitoral e partidária gratuita, foram apenas em parte veiculados em período de pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à sua publicidade comercial.

Ressalte-se que a própria fiscalizada declarou que, com o objetivo de minimizar os impactos de receita, realiza adaptações em sua grade de programação nestes períodos, isto é, ao invés de veicular a propaganda eleitoral gratuita em período de pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à sua publicidade comercial (condição exigida pela

legislação para que os valores possam ser apropriados e excluídos do Lucro Líquido), a fiscalizada fez adaptações e veiculou tal propaganda em períodos destinados a outra programação que não a comercial.

Claro está que a possibilidade de reduzir do Lucro Líquido da empresas de comunicação a veiculação de Propaganda Eleitoral Gratuita, tem por objetivo compensar a respectiva perda de receita o que redundaria num pagamento maior do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. No caso da fiscalizada não se vislumbra tal situação, pois, não houve perda de receita, até porque como a própria fiscalizada informou ela realiza adaptações em sua grade de programação, assim parte da propaganda eleitoral foi veiculada em tempo não destinado para utilização em publicidade comercial.

Além do que como consta da resposta da Rede Globo, no caso de veiculação de propaganda comercial de Nível Nacional a fiscalizada não percebe valor alguma a título de receita, assim não procede a exclusão de seu Lucro Líquido dos valores correspondentes a divulgação de Propaganda Eleitoral Gratuita de Nível Nacional.

ISSO POSTO, no presente Auto de Infração é realizado a glosa dos valores relativos a apropriação dos valores correspondentes a veiculação de propaganda eleitoral de Nível Nacional, conforme demonstrativo abaixo, elaborado com base em documentos apresentados pela fiscalizada (fls. 256 a 394). (grifos acrescentados)

Em relação às supostas incorreções constantes no valor tributável, a Recorrente não informou precisamente quais seriam. Restringe-se apenas a alegar que as deduções com programas de maior duração/“programete e de curta duração/“inserção” não podem ser tratadas da mesma forma, pois cada espécie de propaganda tem regulamentação normativa específica.

Cabe ressaltar que o lançamento tomou como base as planilhas com os dados disponibilizados pela própria Recorrente. No Auto de Infração estão indicadas as origens dos valores tributáveis, que constam em demonstrativos apresentados pela Recorrente, não havendo necessidade de identificá-los segundo as modalidades descritas (“programetes” ou “inserções”), uma vez que essas informações estão discriminadas nos Demonstrativos de Exibição de Horário Político Rede Nacional, fls. 266-402 e fielmente resumidas no Termo de Verificação Fiscal, fls. 423-430, cujos dados estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano. Nesse sentido, os valores correspondem à veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional foram obtidos em demonstrativos fornecidos pela própria Recorrente de modo que o montante tributável está correto.

A Recorrente também foi notificada a prestar esclarecimentos a respeito dos valores percebidos pela participação na publicidade comercial de nível nacional e estadual. Em atendimento, menciona que efetua faturamento direto apenas da publicidade comercial local, sem prejuízo dos benefícios diretos e indiretos advindos da publicidade regional e nacional veiculada em espaços de sua titularidade e ainda que “com o objetivo de minimizar os impactos da receita, realiza adaptações em sua grade de programação nestes períodos”.

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

É fato incontroverso que a Recorrente fez adaptações em sua grade de programação e veiculou a propaganda eleitoral de nível nacional em períodos que não eram destinados para utilização em publicidade comercial, inclusive as inserções de trinta segundos e de um minuto, que não causaram perdas de receitas.

Também não restam dúvidas de que a Rede Globo não repassa qualquer valor de receita auferida com veiculação de propaganda comercial de nível nacional à Recorrente. Por essa razão, não havia tempo de espaço publicitário comercializado pela Recorrente para que se apurasse o valor a ser deduzido da sua base de cálculo dos recolhimentos mensais de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada, que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nesse sentido, como o permissivo legal de excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, os valores presumidos pertinentes à veiculação de propaganda eleitoral gratuita tem por escopo compensar a não obtenção da receita, e por isso a glosa dos valores relativos à veiculação de propaganda eleitoral de nível nacional está coerente com a verdade material dos fatos.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto, não restando caracterizada a falta de comprovação do ilícito fiscal. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso⁵. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade⁶.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

⁵ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

⁶ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Processo nº 11070.000747/2008-16
Acórdão n.º **1803-002.205**

S1-TE03
Fl. 539

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

CÓPIA