



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

Processo n° 13888.720503/2015-01
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-003.674 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Recorrentes TV CARIÓBA COMUNICAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro. Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em primeira votação, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência formulada durante os debates, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Carlos Augusto Daniel Neto; (ii) em segunda votação: (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por lhe dar provimento e anular integralmente o lançamento.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ, referente aos anos-calendários 2010 e 2011, decorrente de glosa de compensação, na apuração do lucro real, de valores relativos à divulgação de propaganda partidária/eleitoral gratuita.

O lançamento do imposto foi efetivado com multa de ofício proporcional de 75%, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, acrescidos de juros moratórios, conforme abaixo discriminado:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	R\$ 6.115.740,36
Juros de mora (calculados até 02/2015)	R\$ 2.066.869,05
Multa proporcional (75%)	R\$ 4.586.805,27
Multa exigida isoladamente	R\$ 3.057.697,17
TOTAL	R\$ 15.827.111,85

Por bem descrever os fatos, transcrevem-se trechos do Termo de Constatação Fiscal (fls. 376-399):

1) DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO

*O contribuinte foi selecionado para fiscalização e através do MPF acima se formalizou o procedimento. O Termo de início de Procedimento Fiscal foi iniciado com ciência **POSTAL** na data de 22/08/2014.*

Na ocasião o contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes documentos referentes ao período de 01/2010 à 12/2011:

1. Apresentar planilhas mensais (formato magnético e papel) e documentos comprobatórias da escrituração contábil que demonstrem a MEMÓRIA DE CÁLCULO referente aos valores de R\$ 28.851.686,80 e R\$ 9.344.016,00 declarado em DIPJ (Declaração de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), nos anos de 2010 e 2011 respectivamente, como exclusão do Lucro Real a título de DIVULGAÇÃO ELEITORAL GRATUITA.

2. Apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) nos anos de 2010 e 2011.

No dia 10/09/2014, o contribuinte apresentou a documentação e seus esclarecimentos, sendo basicamente informado que adotou formas de apuração diferenciada para os anos sob fiscalização em função de alteração da legislação.

(...)

2) DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO

(...)

3) DA LEGISLAÇÃO REFERENTE À COMPENSAÇÃO FISCAL PELA DIVULGAÇÃO GRATUITA DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL

A presente fiscalização engloba a verificação do cumprimento das obrigações tributárias nos anos de 2010 e 2011 referente a compensação fiscal pela divulgação gratuita de propaganda partidária. Através da Lei nº 12.350/2010 houve alteração na legislação com consequências para as emissoras de rádio e televisão obrigadas a divulgação gratuita de propaganda partidária e eleitoral, de plebiscitos e referendos em relação à compensação fiscal.

Diante desse fato, a análise será feita em duas partes, primeiro para 2010 e em seqüência para 2011, como a seguir:

3.1) ANO 2010

Para o ano de 2010, a legislação à época dos fatos era baseada no artigo 52 da Lei nº 9.096/95 e no artigo 99 da Lei nº 9.504/97, assim dispostos, respectivamente:

“Art. 52. (VETADO)

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

“Art. 99. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.”

A regulamentação da legislação acima transcrita veio através do Decreto nº 5.331 de 04 de janeiro de 2005, assim disposto:

“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.

(...)

§ 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.

(...) (grifos originais)

Da mesma, o Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal - SRF nº 2 de 06 de março de 2006, dispunha sobre o critério de cálculo de compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral, como se segue:

“Artigo único. A compensação fiscal de que trata o art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, corresponde a oito décimos do somatório dos **valores efetivamente praticados na mesma grade horária** exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

§ 1º Para efeito do caput, considera-se valor efetivamente praticado o resultado da multiplicação do preço do espaço comercializado pelo tempo de exibição da publicidade contratada.

§ 2º **Na hipótese de o tempo destinado à divulgação gratuita abranger apenas parte de um espaço comercializado do dia anterior ao de início da divulgação, o valor efetivamente praticado deverá ser apurado proporcionalmente ao tempo abrangido.**

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também em relação aos comunicados, às instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários ou eleitorais.” (Grifo original)

O contribuinte em sua resposta ao Termo de intimação reforça, sublinhando, algumas partes da legislação acima transcrita:

“Art. 1º (...) do preço comercializável (...).

§ 1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, (...)

Em seguida, interpretando a legislação, o contribuinte afirma que a mesma determina que fosse considerado o preço da propaganda da emissora, sendo que esse preço é o valor constante na tabela de preços da emissora, contudo faz uma ressalva que nem sempre o preço praticado em uma negociação comercial é o constante da tabela, havendo espaço para descontos e que na análise das informações apresentadas esse aspecto deve ser considerado.

Inicialmente observa-se que o contribuinte, na sua interpretação da legislação, deixou de lado as palavras “EFETIVAMENTE” e “COMPROVADAMENTE”, sendo que essas são imprescindíveis no momento da apuração do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ.

(...)

3.3) CONCLUSÃO (COMPENSAÇÃO FISCAL PELA DIVULGAÇÃO GRATUITA DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL)

*Apesar da alteração na legislação entre os anos de 2010 e 2011, para obtenção do benefício fiscal, a legislação é clara em determinar que o valor a ser utilizado deve ser o **EFETIVAMENTE** negociado na transação comercial de venda do espaço publicitário - PREÇO DO ESPAÇO COMERCIALIZÁVEL e o tempo utilizado na veiculação gratuita, que mais uma vez deve ser o comprovadamente destinado, limitado à 25% - TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO.*

Da análise da documentação apresentada, constata-se que o contribuinte utilizou valores constantes de sua própria tabela de preços, bem como o pedido de inserção de órgãos públicos. E para o tempo, aplicou o percentual de 25% para todos os valores.

Como bem explicado no Acórdão do CARF nº 1302-001.040 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 06 de março de 2013, que julgou o processo nº 13888.724.068/2011-52, no qual o próprio contribuinte teve seu recurso voluntário parcialmente atendido.

EMENTA:

IRPJ. COMPENSAÇÃO. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICO-PARTIDÁRIA. COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS - A compensação por veiculação de propaganda político-partidária só pode ser acolhida no caso de o contribuinte que efetuou as exclusões da base de cálculo do IRPJ comprovar a correção quanto ao valor excluído.

No relatório, o julgador foi bem claro quanto a formação do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ:

“O que se entende é que o cálculo do incentivo deve ater-se e lastrear-se naquilo que concretamente foi suportado pela emissora, ou seja, valores efetivos que deixaram de ser obtidos como receitas, calculados pela média no período de tempo previsto pela legislação (mês corrente em que se tenha realizado a propaganda eleitoral ou dia anterior ao do início da mesma, guardando proporcionalidade com os preços praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data). Isto porque, toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve ser aplicada de forma restritiva. Não se pode conceber que a contribuinte tenha uma vantagem superior ao ônus com que arcou. **O benefício visa a ressarcir perdas efetivas e não potenciais perdas.**

A utilização de uma Tabela de Preços confeccionada pela empresa, a seu livre arbítrio, sem que se possa questionar sua vigência, validade e preços efetivamente praticados, não pode ser considerada para fins de fruição de benefício fiscal da exclusão dos valores da base de cálculo do imposto de renda.

A Tabela de Preços é mero instrumento indicador para venda da publicidade, variando os preços efetivos de comercialização de acordo com o porte do anunciante, o número de inserções, o horário da veiculação, etc” (Acórdão CARF nº 1302-00.1040) (grifo nosso)

*Diante do exposto, **NÃO RESTA DÚVIDA** que houve a **UTILIZAÇÃO INDEVIDA** da exclusão da base de cálculo do imposto de Renda Pessoa Jurídica a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, tendo em vista a **NÃO COMPROVAÇÃO** pelo contribuinte com os documentos e esclarecimentos apresentados à fiscalização no curso do presente processo fiscal.*

(...)

6. DA FALTA DE RECOLHIMENTO – IRPJ ESTIMATIVA

O contribuinte fez a opção de apuração do IRPJ através do Lucro Real Anual e como, no seu entendimento, no ano de 2010 não houve nenhum lucro ao longo dos meses, não houve o recolhimento do IRPJ por ESTIMATIVA, diferentemente de 2011 onde houve a declaração em DCTF de tributos a recolher.

Com as glosas das deduções a título de Divulgação Eleitoral Gratuita que foram consideradas indevidas pela fiscalização, a atividade acabou gerando lucros mensais que deveriam sofrer a devida tributação. Além disso, no ano de 2011, apesar da apuração do IRPJ por estimativa, o contribuinte o fez de forma incorreta em vários pontos, o que gerou valores a menor que foram retificados pela fiscalização, conforme será visto em tópico posterior.

*Desta forma, o presente tópico apurará o **RECOLHIMENTO A MENOR** a título de estimativa mensal.*

O enquadramento legal para a cobrança encontra-se nos arts 2º, § 3º; 6º; 43 e 44, I, II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)

Importante ressaltar que a multa prevista no art. 44, II da Lei 9.430/96 acima descrita, independe de se apurar resultado anual tributável, mas decorre da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês calendário. No momento em que foram constatados que houve recolhimento a menor ou não recolhimento, É CABÍVEL A COBRANÇA DE MULTA ISOLADA DE 50% sobre as estimativas.

Inconformada com a autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls.421-435). Em 17/09/2015, apresentou aditamento à impugnação. Em apertada síntese, alegou que:

- a autoridade fazendária não poderia ter glosado todos os valores, como se não tivesse em momento algum veiculado a propaganda político-partidária, quando o próprio auto de infração aponta valores faturados em vários meses;
- a Fiscalização deveria ter arbitrado os valores a que a empresa concessionária teria direito para efeito de compensação;
- a lei vigente determinava que se considerasse o preço da propaganda da emissora, e esse preço é o valor apontado pela empresa em sua tabela de preços, ou seja o valor de tabela de comercialização;
- questionou a fundamentação legal do auto de infração;
- apresentou considerações acerca dos procedimentos e dos valores;
- apontou que os prejuízos fiscais não foram levados em consideração na apuração do imposto devido;
- questionou a multa de ofício e a sua desproporcionalidade;
- requereu perícia, caso a DRJ entendesse pela impossibilidade de identificação dos valores que poderiam ser objeto de compensação fiscal por conta da divulgação da propaganda eleitoral gratuita.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte apenas para fazer considerar os valores existentes de prejuízo fiscal, e por conseguinte, reduzir o valor do imposto lançado, através de acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2015

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Estando claramente apontado, na peça acusatória, o enquadramento legal da exigência, com precisa indicação das infrações cometidas, não cabe falar em nulidade do lançamento por vício de fundamentação.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O ônus de comprovar o atendimento aos requisitos para fruição de um favor fiscal corre à conta do contribuinte que o pleiteia. Se este, no momento processual adequado, deixa de apresentar as provas que se reputam necessárias para o reconhecimento do seu benefício, assume o risco de perdê-lo, não se podendo exigir do Fisco que se desdobre na realização de diligências e perícias, a fim de suprir a inércia probatória da parte interessada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ. COMPENSAÇÃO FISCAL PELA DIVULGAÇÃO GRATUITA DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA E ELEITORAL.

O benefício fiscal concedido em troca da divulgação gratuita de propaganda partidária e eleitoral está sujeito à comprovação, por parte das beneficiárias, do preços efetivamente comercializados do seu espaço publicitário e, quando for o caso, do tempo efetivamente gasto com a veiculação de publicidade.

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro. Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE.

A exigência da multa de ofício calculada sobre a CSLL devida na apuração anual não impede a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Houve **recurso de ofício** em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que o crédito tributário exonerado excedeu o limite de R\$ 2.500.000,00 definido na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Em **12/04/2017**, o contribuinte tomou ciência do acórdão através do Correios, conforme Aviso de Recebimento-AR de fl. 646. Inconformado com a decisão de 1ª Instância,

em **10/05/2017**, o contribuinte interpôs **recurso voluntário** de acordo com Termo de Solicitação de Juntada (fl. 647). O sujeito passivo manifesta sua irresignação através dos seguintes argumentos:

1. o art. 80 da Lei 8.713/93 não delegou competência para o Executivo disciplinar a respeito, logo, o Decreto 5.331/2005, extrapolou os ditames do art. 80 da citada lei, **pois não poderia restringir o direito à compensação ao tempo cedido apenas para a publicidade (restrição da forma e modo) , bem como não poderia ter legislado sobre o valor por falta de previsão na delegação;**
2. a decisão proferida no processo nº **13888.72468/2011-52**, que discute a mesma matéria no período de 2006 a 2009, não pode influenciar a decisão no presente processo. Isto porque, além de não ter efeito vinculante, os argumentos de defesa aqui expostos **não constam naquele processo;**
3. houve comprovação da prática realizada através dos documentos apresentados à fiscalização que ignorou a sua validade restringindo-se à análise das notas fiscais que cumpriram todos os requisitos exigidos em lei;
4. Após discorrer sobre o procedimento de formação dos preços praticados pela Recorrente no que se refere à Programação de Inserções Políticas e Programas Partidários, tanto para o ano-calendário de 2010, quanto o de 2011, afirma que restou comprovado o preço e que os documentos apresentados com o recurso, mais os documentos anteriormente juntados, corroboram tais fatos;
5. Não há, na prática, o detalhamento do procedimento nas notas fiscais, conforme esperado pela Autoridade Fiscal, e que as notas fiscais apresentadas possuem todos os elementos exigidos em lei;
6. A medida do espaço concedido e o tempo são distribuídos a partir de um percentual fornecido pelo órgão competente por região e constam no Pedido de Inserção - PI e na Tabela da Recorrente;
7. A natureza da compensação fiscal decorrente da transmissão de propaganda eleitoral e partidária tem caráter indenizatório, ou seja, é devido às emissoras de rádio e televisão o ressarcimento integral das despesas, diferentemente do que preconizam os Decretos no 1.976/96, no 2.814/98, n. 3.786/2001 e no 5.331/2005. Citou jurisprudência do Conselho de Contribuintes que atestaria o caráter indenizatório dessa compensação;
8. Apesar da previsão sobre o valor ser ilegal, a Recorrente realizou a apuração de acordo com o art. 1º do Decreto 5.331/2005;
9. Quanto a considerar apenas o espaço cedido para a publicidade, acredita que está sendo violada no direito à compensação integral uma vez que cede também espaço para o programa eleitoral sendo este maior que o das inserções. A natureza indenizatória da compensação compreende o ressarcimento integral do espaço não comercializado sob pena de enriquecimento ilícito por parte da União Federal;

10. Defende a ilegalidade do Decreto nº 5331/2005;
11. Citou jurisprudência do STJ (Resp n. 1259.688-PR) que trata da natureza do benefício fiscal e da legalidade dos decretos regulamentadores;
12. Tendo em vista o caráter indenizatório dessa compensação fiscal, tem-se que os Decretos n. 1.976/96, n. 2.814/198, n. 3.786/2001 e n. **5.331/2005** restringiram o direito concedido pelas Leis n. 8.713/93, n. 9.095/95 e n.9.504/97 ao passo que veda o ressarcimento integral das despesas permitindo, tão somente, a dedução de parte do prejuízo frente ao lucro líquido do exercício quando da apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
13. Insiste a Recorrente que restou comprovado o preço efetivamente praticado entre o governo federal e a emissora e que não foi aceita pelo fisco;
14. Defende que espaço comercializável não é espaço comercializado e que o fato de ter sido comercializado ou não, o espaço, e o valor cobrado de outros clientes, não é requisito para o reconhecimento, ou não, do direito à compensação pela cessão do espaço para a propaganda partidária gratuita. O espaço comercializável de que trata a legislação é uma qualidade que indica que o espaço é passível de comercialização, ou seja, sem qualquer impedimento para ser comercializado;
15. Alega que o art. 70, do Decreto 7.791/2012 é ilegal e inconstitucional porque manda aplicar os novos critérios a fatos retroativos a partir 21 de dezembro de 2010 e que o agente fiscal aplicou o disposto no Decreto aos fatos de 2010 e 2011, e então promoveu a glosa de todas as compensações e aplicou multa indevida;
16. Insurge-se contra à cobrança concomitante das multas de ofício proporcional e isolada por falta de recolhimento de estimativas mensal. Cita que o argumento foi enfrentado em sede de embargos de declaração, apesar de que não houve embargos no presente processo;
17. Demonstra irresignação uma vez que o Fisco não reconheceu o valor total da compensação realizada pela Recorrente, o que implicaria crime de excesso de exação e enriquecimento ilícito da União;
18. Por fim, requer que seja confirmada a decisão da DRJ, quanto ao reconhecimento da compensação dos prejuízos fiscais, e que seja reformada para que seja reconhecida a compensação dos valores como crédito eleitoral e a ilegalidade da glosa integral da compensação realizada pela Recorrente. Roga ainda pela julgamento improcedente da aplicação cumulativa da multa de ofício e isolada, e pela extinção do crédito tributário.
19. Anexou os seguintes documentos : Contrato Social, Contrato de Administração e Outras Avenças entre CNP e TV Carioba Contrato de Afiliação e outra Avenças ente a Rádio Televisão OM LTDA- REDE CNT e TV CARIÓBA, Pedidos de Inserção e Notas Fiscais emitidas pela CNP-Central Nacional de Produções, Notas Fiscais emitidas pela Radio Televisão OM LTDA -Rede CNT, Contrato de Cessão de Horário em Empresa de

Radiodifusão entre a Igreja Mundial do Poder de Deus e a CNP Ltda (representante da TV Carioba).

Em 20/07/2017, apresentou aditamento ao recurso voluntário (fl.758-763), onde, preliminarmente, cita o art.38 da Lei nº 9.784/99 e decisão da CSRF que relativiza o momento para juntada de documentos. No que concerne ao mérito, declara que promoveu a compensação fiscal do propaganda partidária/eleitoral no ano-calendário 2012 e que não foi autuada, como sinal de evidência de que a fiscalização agiu ilegalmente ao lavrar os autos de infração de 2010 e 2011. Citou precedente do Conselho de Contribuinte acórdão nº 101-95.658 e, ao final, reiterou os argumentos e pedidos realizados no recurso voluntário. Anexou DIPJ 2013 e inteiro teor do acórdão nº 101-95.658.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço. No que se refere ao aditamento, dele também conheço, tendo em vista que o Colegiado de 1ª Instância acolheu aditamento à impugnação, e pelo fato de a juntada ter sido realizada antes da distribuição do processo e, por conseguinte, anteriormente ao início da análise do recurso.

Do Mérito.

Da Glosa das Exclusões dos Valores de Propaganda Eleitoral na apuração do Lucro Real

O cerne da discussão diz respeito ao atendimento dos requisitos legais para o gozo de benefício fiscal concedido na forma de compensação, pelas emissoras de rádio e televisão, dos valores de propaganda partidária e eleitoral divulgadas à título gratuito, quando da apuração do lucro real.

Nos anos-calendários 2010 e 2011, a Recorrente excluiu da base de cálculo do IRPJ valores referentes à propaganda e ao programa eleitoral gratuito. Todavia, a autoridade fiscal entendeu que a emissora não conseguiu comprovar o preço efetivamente praticado nestes anos, e especificamente para o ano de 2010, também não restou comprovado o tempo efetivamente utilizado. Isto porque a legislação sofreu alteração para o ano-calendário 2011.

Nesse sentido, far-se-á análise de cada ano-calendário separadamente.

Ano-calendário 2010

A previsão do benefício fiscal para compensação dos valores referentes a propaganda eleitoral gratuita encontrava-se disciplinada no art.99 da Lei nº 9.504/97, *in verbis*:

Art. 99. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.

§ 1º O direito à compensação fiscal das emissoras de rádio e televisão previsto no parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, e neste artigo, pela cedência do horário gratuito destinado à divulgação das propagandas partidárias e eleitoral, estende-se à veiculação de propaganda gratuita de plebiscitos e referendos de que dispõe o art. 8º da Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, mantido também, a esse efeito, o entendimento de que: (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

I – (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

II - o valor apurado na forma do inciso I poderá ser deduzido do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, inclusive da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal (art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), bem como da base de cálculo do lucro presumido. (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

§ 2º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

§ 3º (...)(grifei)

Veja que o inciso I do §1º do art.99 deveria dispor sobre a forma de apuração dos valores a título de propaganda eleitoral gratuita, no entanto, foi vetado. Em face do veto, foi emitido o Decreto nº 5331/2005, com o objetivo de regulamentar o art. 99 da referida lei.

A Recorrente alega ilegalidade do Decreto nº 5.331/2005. Nos termos do art.62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Sendo assim, como não existe nenhuma decisão vinculante que declare sua ilegalidade, há de se manter a aplicabilidade do Decreto no caso em tela.

O Decreto nº 5.331/2005 regulamentou a matéria nos seguintes termos:

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.

Art. 2º Fica o Ministro de Estado da Fazenda autorizado a expedir os atos normativos complementares à execução deste Decreto.

Para fins de cálculo do valor a ser compensado a título de propaganda eleitoral gratuita, o Decreto estabeleceu duas variáveis, quais sejam, o preço comercializável e o tempo efetivamente utilizado pela emissora.

Ainda segundo o Decreto, 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.

Ou seja, a norma é clara e expressa ao determinar que o preço comercializável deve ser obtido através dos preços efetivamente praticados com outros clientes num intervalo de tempo de 30 dias que precede à efetiva divulgação da propaganda eleitoral, até 30 dias após sua veiculação.

Ainda assim, a Receita Federal publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 2, de 06/03/2006, nos seguintes termos:

Artigo único. A compensação fiscal de que trata o art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, corresponde a oito décimos do somatório dos valores

efetivamente praticados na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

§ 1º Para efeito do caput, considera-se valor efetivamente praticado o resultado da multiplicação do preço do espaço comercializado pelo tempo de exibição da publicidade contratada.

§ 2º Na hipótese de o tempo destinado à divulgação gratuita abranger apenas parte de um espaço comercializado do dia anterior ao de início da divulgação, o valor efetivamente praticado devesse ser apurado proporcionalmente ao tempo abrangido.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também em relação aos comunicados, às instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários ou eleitorais. (grifei)

Com efeito, era de se esperar que a comprovação do preço comercializável fosse feita pelo sujeito passivo através de contratos e notas fiscais firmados com outros clientes, no intervalo de tempo estabelecido na norma (30 dias antes e 30 dias após a veiculação da propaganda eleitoral).

Apesar de intimado e reintimado pela autoridade fiscal, a Recorrente apresentou apenas um memorial de cálculo (fls. 290-300), onde apresentou mês a mês, o tempo de programa eleitoral e o custo médio para aquela faixa de horário, sem contudo demonstrar como foi estabelecido esse custo da propaganda comercial por horário.

Acerca do preço informado pela Recorrente, merece transcrever o seguinte trecho do Termo de Constatação Fiscal (fl.383):

Em seguida, interpretando a legislação, o contribuinte afirma que a mesma determina que fosse considerado o preço da propaganda da emissora, sendo que esse preço é o valor constante na tabela de preços da emissora, contudo faz uma ressalva que nem sempre o preço praticado em uma negociação comercial é o constante da tabela, havendo espaço para descontos e que na análise das informações apresentadas esse aspecto deve ser considerado.

Inicialmente observa-se que o contribuinte, na sua interpretação da legislação, deixou de lado as palavras: "EFETIVAMENTE" e "COMPROVADAMENTE", sendo que essas são imprescindíveis no momento da apuração do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ. (grifo nosso e original)

A própria Recorrente reconhece que utilizou preços de tabela, que não foram os efetivamente praticados em outros contratos, e ainda ressalva que os preços de tabela costumam sofrer descontos.

No recurso voluntário, reafirma que as notas fiscais emitidas cumpriram os requisitos legais, e que não há obrigatoriedade de constar o tempo e espaço utilizados nas programações, e reafirma que o preço informado consta de Tabela da Recorrente, vide trecho abaixo:

Portanto, as notas fiscais emitidas pela TV Carioba ou por sua representante CNT, cumpriram e cumprem, os requisitos legais, que não abrangem os itens que o fisco requer e porque não há previsão legal que obrigue a constar na nota fiscal o

tempo e espaço utilizados nas programações e publicidade. Aliás, a nota fiscal segue o modelo indicado no Convênio ICMS n. 115, modelo 21.

A medida do espaço concedido e o tempo são distribuídos a partir de um percentual fornecido pelo órgão competente por região e constam no Pedido de Inserção - PI e na Tabela da Recorrente. (fl.662)

Ou seja, mais uma vez a Recorrente teve a oportunidade de provar o preço do espaço comercializável nos termos do art1º, §1º do Decreto nº 5.331/2005, o qual deveria guardar proporcionalidade com os praticados 30 dias antes e 30 depois da veiculação da propaganda eleitoral, mas não o fez.

Vale ressaltar que durante o procedimento de fiscalização, foi instado a apresentar, especificamente, as notas fiscais de saída nos anos 2010 e 2011. Para o ano-calendário 2010, as únicas notas fiscais apresentadas foram para um único cliente (Igreja Mundial do Poder de Deus), e em 2011, há 12 notas fiscais emitidas para a Igreja Mundial do Poder de Deus, e 2 notas para Interpool Consultoria e Participações.

As notas fiscais apresentadas, por não conter informação acerca do espaço utilizado e do horário de divulgação dos programas, não se prestavam a demonstrar o preço efetivamente praticado na comercialização, para que se atendesse ao que estabelece o Decreto nº 5.331/2005. Além disso, o próprio contribuinte afirmava ter utilizado preços de tabela, como reafirma em seu recurso voluntário. Observe o seguinte trecho do TVF (fls. 389-90)

Diferentemente do ano de 2010, quando todo o faturamento da empresa foi através da Igreja Mundial, no ano de 2011, nos meses de Abril e Maio foram emitidas as notas 0000140 e 0000142 para empresa Interpool Consultoria e Participações. No total foram R\$ 19.764.800,00 (Dezenove milhões setecentos e sessenta e quatro mil e oitocentos reais) faturados.

Contudo, mesmo com novos clientes, da mesma forma que no ano de 2010, o corpo da nota fiscal NÃO CONTINHA informações sobre horários e inserções contratadas, bem como não há nada sobre o tempo.

O contribuinte NÃO UTILIZOU como base para formação dos valores a serem excluídos da base cálculo do IRPJ os dados EFETIVAMENTE utilizados na comercialização, mas sim "O VALOR DE CADA COMERCIAL FOI CONSIDERADO O PREÇO DE TABELA ANEXA" (informação presente ao final de todos os demonstrativos mensais de apuração de valores a serem compensador).

Além disso, com as informações prestadas pelo contribuinte, NÃO FOI POSSÍVEL determinar, nos termos do § 1º do Decreto 5.331/2005, os valores apresentados ha memória de cálculo que determinariam a proporcionalidade dos preços praticados 30 dias antes e 30 dias após a data de início da propaganda eleitoral. (grifei)

É importante destacar que na tabela de preços apresentada pela Recorrente (fls. 29 e seguintes), o preço é dado com base nos dias da semana, nos horários, por tempo de divulgação, e de acordo com a cidade, conforme tela abaixo:

TABELA DE PREÇOS - SÃO PAULO

					PREÇO 30" (R\$)
	GÊNERO	PROGRAMAÇÃO	DIAS	HORÁRIO	SÃO PAULO
NMAI	Jornalismo	Noticias & Mais (*)	Seg/Sex	12h30/14h00	6.429
NOV1	Novela	A Outra	Seg/Sáb	21h00/21h30	10.714
JCNT	Jornalismo	CNT Jornal	Seg/Sex	21h30/22h00	15.000
NOV2	Novela	Amanhã é para Sempre	Seg/Sex	22h00/23h00	10.714
SALE	Entrevista	Fala Sério com Salette Lemos	Seg	23h00/23h45	10.714
CIAV	Reportagem	Companhia de Viagem	Seg e Qui	23h45/00h15	8.571
MPEL	Entrevista	Márcia Peltier Entrevista	Ter	23h00/23h45	10.714
MAGN	Show	Magnavita	Ter	23h45/00h15	6.429
JPOD	Entrevista	Jogo do Poder	Qua	23h00/23h45	10.714
RADA	Entrevista	Radar Television	Qua	23h45/00h15	8.571
SOSS	Série	SOS Sexo e Outros Segredos	Qui	23h00/23h45	8.571
SDEZ	Filme	Sessão das 10	Sex	22h45/00h30	8.571
EAMI	Show	Entre Amigos com Celso Moraes	Sáb	21h30/22h00	8.571
MALL	Show	Goleada do Mallandro	Sáb	22h00/00h00	8.571
PBRA	Entrevista	Programa de Brasília	Dom	14h00/14h30	6.429
SALA	Show	Sala Vip	Dom	18h30/19h00	6.429
TELA	Filme	Tela Mágica	Dom	19h00/20h40	6.429
SAMB	Show	Samba de Primeira	Dom	20h40/21h40	8.571
ESPO	Esporte	No Pique - Roberto Avallone (**)	Dom	21h40/23h30	8.571
		Rotativo	Seg/Dom	00h00/19h00	1.594

(*) 12h30 às 13h00 - somente São Paulo + Rede (exceto Rio de Janeiro, Curitiba, Londrina)
(**) Exibição São Paulo + Rede (exceto Rio de Janeiro, Curitiba, Londrina)

Há tabelas semelhantes a esta para a NET e para as cidades do Rio de Janeiro, Curitiba, Londrina, Belém, para Merchandising, para módulos de 30 minutos entre as 8h00 e 19h00. Analisando as tabelas apresentadas e comparando com o memorial de cálculo, torna-se impossível compreender como a Recorrente chegou ao valor informado.

Por exemplo, para o mês de janeiro/2010, a Recorrente apresentou o seguinte demonstrativo:

EMPRESA: TV CARIOBA COMUNICAÇÕES LTDA
CNPJ: 61.317.095/0001-66

DEMONSTRATIVO CALCULO DO HORÁRIO ELEITORAL GRATUITO 2010**JANEIRO/2010****PROGRAMAS VEICULADOS DE 01 A 31 DE JANEIRO DE 2010**

DAS 20:30 ÀS 20:40 = 25 MINUTOS = 50 COMERCIAIS DE 30" = 50 X R\$-

7.297,50

TOTAL : R\$-364.875,00

TOTAL JANEIRO/2010 : R\$-364.875,00

80% TRIBUTÁVEL : R\$-291.900,00

Cumpra esclarecer que "Das 20:30 às 20:40" corresponde ao horário em que as inserções de 30" seriam divulgadas. Haveria 25 minutos de propaganda/programa partidário ou eleitoral gratuito, no mês de janeiro/2010, no horário de compreendido entre 20h30 e às

20h40. Tem-se que o custo unitário de 01 (hum) comercial de 30", neste horário, seria R\$ 7.297,50, mas não existe correspondência desse valor na tabela.

Conforme tabela do TSE dos programas partidários deferidos (fls. 61-65), os programas seriam divulgados todos nas quintas-feiras e apenas 1 numa quarta-feira. Todavia, não consta da tabela preço de inserção nas quartas e quintas no horário compreendido entre 20h30 e às 20h40.

De fato, não é possível compreender de que forma a Recorrente apurou os valores dos preços da propaganda eleitoral gratuita informados em seu memorial de cálculo.

Registre-se que a Recorrente, em seu recurso voluntário, juntou novos documentos que merecem análise. Através de fluxogramas, a Recorrente procurou esclarecer sua relação com a CNP - Central Nacional de Produções e com a Rádio e Televisão OM Ltda (Rede CNT) e o procedimento adotado para a divulgação dos programas eleitorais e partidários.

No contrato com a Rede CNT, a Recorrente se comprometia a retransmitir a programação da Rede CNT para as cidades de Americana, São Paulo (capital), Campinas e Jundiaí. Na cláusula de comercialização, a cada parte cabe 50% dos espaços comerciais inseridos na programação a ser retransmitida pela Recorrente, vide trecho do contrato (fl.706):

DA COMERCIALIZACAO

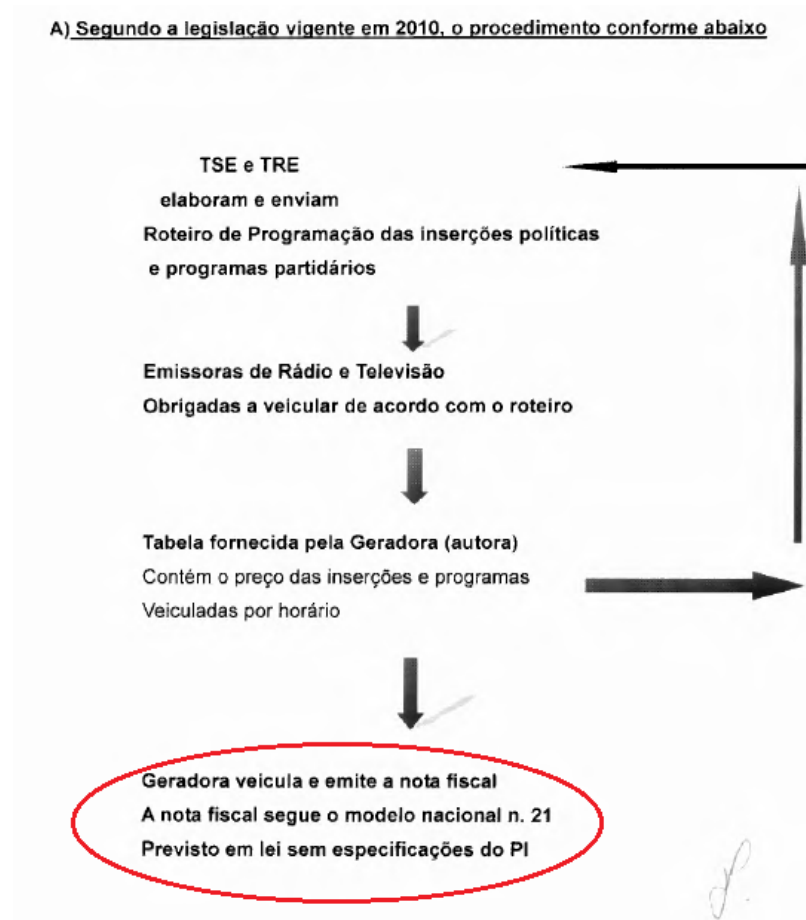
CLAUSULA QUARTA: Caberá a cada Parte 50% (cinquenta por cento) dos espaços comerciais inseridos na programação que será retransmitida pela **AFILIADA**, sendo que a ordem de utilização será definida pela **REDE CNT**.

Paragrafo Único: A abertura do percentual dos espaços comerciais mencionados no *caput* desta clausula, somente ocorrerão conforme necessidade demonstrada pela **AFILIADA** e após solicitação por escrito enviada a **REDE CNT**.

CLAUSULA QUINTA: A **REDE CNT** fica autorizada a comercializar espaços de publicidade pertencentes à **AFILIADA**, a exceção da praça desta, em todo o território nacional, sendo que, nessa hipótese, a sua comissão será de 20% (vinte por cento) sobre o faturamento líquido da venda.

Além da falta de comprovação do preço efetivamente praticado pela Recorrente, para fins de cálculo do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ, surgem fatos novos que indicam que nem todo espaço comercial pertencia à Recorrente, o que também influi no valor que poderia ser compensado na apuração do lucro real.

Cabe acrescentar que no fluxograma apresentado pela Recorrente, há menção que as notas fiscais poderiam ser emitidas pela Recorrente, pela Rede CNT ou pela Central Nacional de Produções -CNP. Vide fluxo:

A) Segundo a legislação vigente em 2010, o procedimento conforme abaixo

A Recorrente também juntou contrato firmado com a Central Nacional de Produções - CNP, no qual esta se compromete a supervisionar, dirigir e controlar a administração e negócios da TV Carioba, em seu nome, e também se obriga a prestar contas quando solicitado.

Consta da cláusula 3ª do contrato (fl.701) que a Central Nacional de Produções - CNP poderá emitir notas fiscais pela revenda de espaços publicitários da TV Carioba e com os recebimentos cobrir seus custos e efetuar pagamentos da Recorrente. E no parágrafo único, registra-se que dependendo dos valores revendidos, a TV Carioba *podrá* cobrar da CNP pela venda do espaço publicitário.

Entretanto, apesar de intimado e reintimado, a Recorrente não apresentou as notas fiscais referentes à propaganda eleitoral. Fez anexar às folhas 727-733 três notas fiscais aleatórias emitidas pela Rede CNT, acompanhadas dos respectivos Pedidos de Inserção- PI, que especificam os produtos contratados, com horários e dias, contudo compreendem venda de espaço comercial em horários distintos da propaganda eleitoral. Também juntou às fls.710-717 notas fiscais aleatórias emitidas pela CNP, de clientes diversos, mas que não guardam relação com as propagandas eleitorais.

Também foi apresentado contrato firmado entre a Igreja Mundial do Poder de Deus e a CNP, como representante da Recorrente, onde a CNP se compromete a exibir o programa da Igreja Contratante de segunda a sexta, das 17h00 às 18h00 e aos sábados das 9h00 às 10h00. Consta que a comercialização dos espaços publicitários, ações de merchandising destinados ao programa da Igreja são de sua única e exclusiva responsabilidade, inclusive no

que diz respeito a emissão de contratos, faturas, cobranças entre outros (fl.738). Com efeito, essa documentação não guarda qualquer relação com o memorial de cálculo apresentado pela autuada.

É inegável que a Recorrente poderia ter apresentado as notas fiscais, acompanhadas dos Pedido de Inserção, referentes aos programas e propagandas eleitorais, mas insiste em não fazê-lo.

Em verdade, as notas fiscais anexadas se prestam apenas a confirmar que os preços tabelados sofrem descontos da ordem de 50%, 65%, 80% e até 92,86%! O que ratifica a relevância da comprovação do preço efetivamente praticado, conforme determina o Decreto nº 5.331/2005.

Sendo assim, **a Recorrente não logrou êxito em comprovar os preços efetivamente praticados nos 30 dias anteriores e posteriores à divulgação da propaganda eleitoral, para fins de apuração do preço comercializável, nos termos do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005.** Tampouco, comprovou o tempo efetivamente utilizado, outra variável a ser considerada na apuração dos valores de propaganda eleitoral a serem compensados no ano-calendário de 2010.

Não sendo possível comprovar se a Recorrente suportou o encargo da divulgação da propaganda eleitoral gratuita e qual o valor da despesa, resta manter a glosa dos valores em sua integralidade. Não cabe ao Fisco ou ao julgador arbitrar um valor que deveria ser demonstrado pelo sujeito passivo.

Ademais, defende a Recorrente que a decisão proferida no processo nº 13888.72468/2011-52, que discute a mesma matéria no período de 2006 a 2009, não poderia influenciar a decisão no presente processo. Isto porque, além de não ter efeito vinculante, os argumentos de defesa aqui expostos não constam naquele processo.

De fato, a decisão proferida naquele processo não vincula este Colegiado e não tem qualquer efeito vinculante. A conclusão de que a Recorrente não conseguiu comprovar o preço efetivamente praticado decorre de uma minuciosa análise do recurso e das provas carreadas nos presentes autos.

Argumenta ainda o contribuinte que a natureza da compensação fiscal decorrente da transmissão de propaganda eleitoral e partidária tem caráter indenizatório, ou seja, seria devido às emissoras de rádio e televisão o ressarcimento integral das despesas, diferentemente do que preconizam os Decretos no 1.976/96, no 2.814/98, n. 3.786/2001 e no 5.331/2005. Citou jurisprudência do CARF.

Faz confusão a Recorrente ao afirmar que o caráter indenizatório da compensação fiscal o exime de comprovar o valor efetivo das despesas que teve que suportar com a divulgação gratuita da propaganda eleitoral e partidária. A jurisprudência do CARF apresentada pelo contribuinte apenas reconhece a possibilidade de utilização do benefício fiscal, mesmo antes de sua regulamentação. A acórdão nº 101-95.658 refere-se aos exercícios 1999 a 2002, e vai ao encontro do entendimento consignado na autuação, no sentido que esses valores podem ser excluídos, desde que comprovados.

Citou jurisprudência do STJ (Resp n. 1.259.688-PR) que teria tratado da natureza do benefício fiscal e da legalidade dos decretos regulamentadores e transcreveu, em seu recurso, o seguinte trecho:

Sem dúvida alguma, cuidando-se de diplomas legais que impõem uma indenização, a meu ver, ampla, decorrente dos danos no faturamento das emissoras em decorrência dos horários eleitorais gratuitos obrigatórios, não poderiam os decretos regulamentares restringir o valor da reparação. Reforço que não se está diante de um benefício fiscal, mas sim, de efetiva indenização por danos causados às emissoras.

Com relação ao art. 80 da Lei n. 8.713/1993, acima reproduzido, tal dispositivo permite, apenas, que o Poder Executivo baixe normas regulamentando o modo e a forma de indenização fiscal, não o quantum a ser indenizado.

Sob esse prisma, os decretos referidos são ILEGAIS e as emissoras têm direito, até a edição da Lei n. 12.350, de 20.12.2010 (DOU de 21.12.2010), de aferir os prejuízos causados em seus faturamentos e compensá-los, integralmente, com os tributos federais devidos, sem limitações.

Cabe primeiramente destacar que os Conselheiros do CARF não estão obrigados a observar decisões do STJ Superior Tribunal de Justiça, que não tenham sido proferidas em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

De toda forma, o trecho transcrito faz parte de voto vencido, uma vez que o Resp n. 1.259.688-PR, restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO SUFICIENTE INATACADO. SÚMULAS 126/STJ E 283/STF. CRÉDITO CONCEDIDO PELO ART. 80, DA LEI N. 8.713/93, ART. 99, DA LEI N. 9.504/97 E ART. 1º DO DECRETO N. 5.331/2005. MERA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/96 QUE SE REFERE A RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO.

1. (...)

2. (...)

3. *Ainda que se reconheça que o crédito concedido pelo art. 80, da Lei n. 8.713/93 e art. 99, da Lei n. 9.504/97 tem natureza fiscal, partindo-se do pressuposto de que os decretos regulamentadores são legais e de que os dispositivos legais são constitucionais (o recurso especial não foi admitido quanto a esses pontos), a natureza fiscal não é suficiente para permitir a aplicação do art. 74, da Lei n. 9.430/96, pois o crédito concedido o foi definido pelo art. 1º do Decreto n. 5.331/2005 como mera dedução da base de cálculo do IRPJ, mera apuração de sua base de cálculo.*

4. *RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO e, nessa parte, NÃO PROVIDO.*

Como se depreende da ementa, o recurso especial tratou da possibilidade de o benefício fiscal concedido no art. 99, da Lei n. 9.504/97 ser compensado através da sistemática

constante do art. 74 da Lei nº 9.430/96. A questão da ilegalidade dos decretos sequer foi conhecida pelo Colegiado.

Dessarte, em face do que dispôs o Decreto nº 5.331/2005, a Recorrente não trouxe documentos que comprovassem o preço comercializável que guardasse proporcionalidade com aqueles efetivamente praticados. Ao contrário, a Recorrente afirmou ter se baseado em preços de tabela, que não correspondem ao preço praticado em razão dos descontos concedidos que podem superar 90% do valor original de tabela.

Por esta razão, mantém-se a glosa da compensação relativa ao ano-calendário 2010.

Ano-calendário 2011

Em dezembro de 2010, a Lei nº 12.350, de 20/12/2010, alterou o art. 99 da Lei nº 9.504/1997, e deu-lhe nova redação, com efeitos a partir do ano-calendário 2011, *in verbis*:

Art. 99. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.

§ 1º O direito à compensação fiscal das emissoras de rádio e televisão previsto no parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, e neste artigo, pela cedência do horário gratuito destinado à divulgação das propagandas partidárias e eleitoral, estende-se à veiculação de propaganda gratuita de plebiscitos e referendos de que dispõe o art. 8º da Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, mantido também, a esse efeito, o entendimento de que: (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

I – (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

II – a compensação fiscal consiste na apuração do valor correspondente a 0,8 (oito décimos) do resultado da multiplicação de 100% (cem por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) do tempo, respectivamente, das inserções e das transmissões em bloco, pelo preço do espaço comercializável comprovadamente vigente, assim considerado aquele divulgado pelas emissoras de rádio e televisão por intermédio de tabela pública de preços de veiculação de publicidade, atendidas as disposições regulamentares e as condições de que trata o § 2º-A; (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

III – o valor apurado na forma do inciso II poderá ser deduzido do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), inclusive da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal (art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), bem como da base de cálculo do lucro presumido. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 2º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.034, de 2009)

§ 2º-A. A aplicação das tabelas públicas de preços de veiculação de publicidade, para fins de compensação fiscal, deverá atender ao seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

I – deverá ser apurada mensalmente a variação percentual entre a soma dos preços efetivamente praticados, assim considerados os valores devidos às emissoras de rádio e televisão pelas veiculações comerciais locais, e o correspondente a 0,8 (oito décimos) da soma dos respectivos preços constantes da tabela pública de veiculação de publicidade; (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

II – a variação percentual apurada no inciso I deverá ser deduzida dos preços constantes da tabela pública a que se refere o inciso II do § 1º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 3º (...)(grifei)

Antes da redação dada pela lei nº 12.350/2010, a variável "tempo" correspondia ao tempo efetivamente utilizado em publicidade, limitado a 25% do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, relativo às transmissões em bloco, e correspondia a 100% o tempo destinado a inserções de 30" a 1 minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal da emissora.

A nova redação fixa a variável "tempo" em seus limites máximos de 100% e 25%, para inserções ou transmissões em bloco, respectivamente.

A compensação fiscal consiste no valor de 0,8 do resultado do tempo, multiplicado pelo preço do espaço comercializável comprovadamente vigente, sendo aquele divulgado em tabela pública de preços, a qual será "calibrada" ou "proporcionalizada" pelos preços efetivamente praticados, de acordo com o §2º-A do art.99.

Apesar de a lei considerar o tempo disponibilizado para propaganda eleitoral em seus limites máximos, mantém como componente da preço do espaço comercializável os preços efetivamente praticados pela empresa emissora.

Sendo assim, a lei nº 9.504/97, com sua nova redação, não dispensou o sujeito passivo de comprovar os preços efetivamente praticados, para fins de apuração do benefício fiscal de propaganda eleitoral gratuita a ser excluído da base de cálculo do imposto de renda.

Em 2012 foi editado o Decreto nº 7.791/2012, que regulamentou a forma de cálculo do benefício com a nova redação do art. 99 da lei nº 9.504/97 e estabeleceu a produção de efeitos para o ano-calendário de 2011. Isto faz sentido, posto que, a aplicação do Decreto nº 5.331/2005 para o ano-calendário 2011 traria uma situação mais gravosa ao contribuinte. Por conseguinte, a aplicação retroativa do Decreto nº 7.791/2012 vem em benefício do sujeito passivo.

Em verdade, o que o Decreto nº 7.791/2012 fez foi regulamentar o cálculo de acordo com a nova redação do art. 99 da lei nº 9.504/97, dada pela lei nº 12.350/2010, nos seguintes termos:

Art.1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária e eleitoral, de plebiscitos e referendos poderão efetuar a compensação fiscal de que trata o parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, e o art. 99 da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

- IRPJ, inclusive da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal, e da base de cálculo do lucro presumido.

Art. 2º A apuração do valor da compensação fiscal de que trata o art. 1º se dará mensalmente, de acordo com o seguinte procedimento:

I - parte-se do preço dos serviços de divulgação de mensagens de propaganda comercial, fixados em tabela pública pelo veículo de divulgação, conforme previsto no art. 14 do Decreto nº 57.690, de 1º de fevereiro de 1966, para o mês de veiculação da propaganda partidária e eleitoral, do plebiscito ou referendo

II - apura-se o “valor do faturamento” com base na tabela a que se refere o inciso anterior, de acordo com o seguinte procedimento:

a) parte-se do volume de serviço de divulgação de mensagens de propaganda comercial local efetivamente prestado pelo veículo de divulgação no mês da veiculação da propaganda partidária e eleitoral, do plebiscito ou referendo;

b) classifica-se o volume de serviço da alínea “a” por faixa de horário, identificando-se o respectivo valor com base na tabela pública para veiculações comerciais locais;

c) para cada faixa de horário, multiplica-se o respectivo valor unitário de prestação de serviço pelo volume de serviço a ela relativo; e

d) o somatório dos resultados da multiplicação referida na alínea “c”, para cada faixa de horário, corresponde ao “valor do faturamento”, com base na tabela pública;

III- apura-se o “valor efetivamente faturado” no mês de veiculação da propaganda partidária ou eleitoral com base nos documentos fiscais emitidos pelos serviços de divulgação de mensagens de propaganda comercial local efetivamente prestados;

IV- calcula-se o coeficiente percentual entre os valores apurados conforme previsto nos incisos II e III do caput, de acordo com a seguinte fórmula:

Coeficiente Percentual = [(Valor efetivamente faturado (inciso III))/

(Valor do faturamento conforme tabela (inciso II) * 0,8)]*100

V - para cada espaço de serviço de divulgação de mensagens de propaganda cedido para o horário eleitoral e partidário gratuito:

a) identifica-se, na tabela pública de que trata o inciso I, o respectivo preço, multiplicando-o pelo espaço cedido e por 0,8 (oito décimos);

b) multiplica-se cada resultado obtido na alínea “a” por 0,25 (vinte e cinco décimos) no caso de transmissões em bloco, e por um, no caso de inserções; e

c) aplica-se sobre cada valor apurado na alínea “b” o coeficiente percentual a que se refere o inciso IV do caput; e

VI- apura-se o somatório dos valores decorrentes da operação de que trata a alínea “c” do inciso V do caput.

(...)

Art.7ºEste Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 21 de dezembro de 2010.

Art.8ºFica revogado o Decreto nº 5.331, de 4 de janeiro de 2005. (grifei)

O inciso IV do art.2º do Decreto nº 7.791/2012 define o índice percentual que leva em consideração os valores efetivamente faturados pela emissora para, nos termos da alínea "c" do inciso V, proporcionalizar ou calibrar os valores de faturamento obtidos com preços de tabela.

Em momento algum a legislação permitiu que os valores de propaganda eleitoral gratuita fossem calculados apenas em valores de tabela pública ou do próprio contribuinte, exigindo sempre a demonstração da correlação entre os valores efetivamente praticados pela emissora.

Observa-se que o “valor efetivamente faturado” no mês de veiculação da propaganda partidária ou eleitoral deve ter por base os documentos fiscais emitidos pelos serviços de divulgação de mensagens de propaganda comercial local efetivamente prestados e que os cálculos devem levar em consideração a faixa de horário e o valor unitário do serviço prestado.

A documentação anexada aos autos juntamente com o recurso voluntário, já analisada anteriormente neste voto, trata de contratos e notas fiscais aleatórias, que não demonstram os preços efetivamente praticados nos dias e horários em que teria sido veiculada a propaganda eleitoral gratuita.

Nesse sentido, mantém-se a glosa das exclusões do benefício fiscal referente ao ano-calendário 2011.

Portanto, voto por manter a glosa da compensação por veiculação de propaganda político-partidária na apuração do lucro real para os anos-calendários 2010 2011.

Diante de todo o acima exposto, **voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

Do Recurso de Ofício

A DRJ deu provimento parcial à impugnação do contribuinte no sentido de reduzir o valor do tributo lançado de R\$ 6.115.740,36 para R\$ 4.715.914,39. Por consequência, restou reduzido também o valor lançado a título de multa de ofício proporcional.

A parcela exonerada supera o limite de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF nº 63/2017, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

Do mérito.

A Recorrente havia requerido que o lucro tributável apurado pudesse ser compensado com os prejuízos fiscais de exercícios anteriores, de acordo com a legislação.

Processo nº 13888.720503/2015-01
Acórdão n.º **1301-003.674**

S1-C3T1
Fl. 892

O julgador reconheceu a existência de saldo de prejuízos fiscais, no sistema SAPLI, e autorizou a compensação nos termos do art. 15 da lei nº 9065/95, respeitando o limite máximo de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões.

Correta a decisão de 1ª instância, razão pela qual não merece reparo.

Dessa forma, ratifico a decisão *a quo* para autorizar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados, observado o limite legal, e **voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.**

(Assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite