



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>10580.722384/2013-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.401 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TV ARATU S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

IRPJ. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. EMISSORA DE TV.

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

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

FALTA DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE DA EXCLUSÃO. GLOSA TOTAL. Deve subsistir a glosa total do valor escriturado se o sujeito passivo não confronta a insuficiência probatória apontada na decisão de primeira instância.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e o pedido de diligência; e (ii) no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 1433/1449, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 1042/1060.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata o processo do auto de infração, págs. 2/13, lavrado no regime do lucro real anual, do ano-calendário 2008, sem exigência de imposto, mas que reduziu em R\$8.602.989,52 o Prejuízo das Atividades em Geral, declarado, porque glosou este montante que o contribuinte havia excluído do lucro líquido a título de divulgação eleitoral gratuita, considerado superavaliado, dado que representou 42% da receita bruta anual declarada, e também devido à impossibilidade de aferição do valor do benefício fiscal a que tinha direito, pois o contribuinte intimado não apresentou as informações e documentos correspondentes; base legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de

1995; arts. 247 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); os fatos estão descritos às págs. 3/5 e no Termo de Verificação e de Intimação Fiscal (TIF) nº 02, págs. 927/965.

2. Cientificada em 13/03/2013, pág. 1.040, a Autuada apresentou impugnação tempestiva em 11/04/2013, de págs. 1.042/1.060, por meio de seus representantes legais (págs. 1.061/1.072); e os documentos de págs. 1.073/1.429.

3. Acusa ser sem fundamento a alegação de que não teria apresentado informações e documentos para determinação do valor do benefício fiscal e diz que resultou em medida ilegítima, ilegal e precária a glosa da integralidade do valor excluído do lucro líquido da empresa, para fins de apuração do IRPJ do exercício de 2008.

4. Argui a nulidade do auto de infração, por não conter os requisitos mínimos dos incisos IV e V, art.10, do Decreto nº 70.235, de 1972, pois a autoridade fiscal: (i) não realizou a escorreita determinação da exigência tributária (artigo 10, V do Decreto nº 70.235/1972), na medida em que simplesmente glosou a integralidade do benefício fiscal, sem realizar qualquer tipo e forma de apuração dos valores envolvidos, negando a sua competência privativa e obrigatória de lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional), ou seja, não determinou a matéria tributável nem observou a verdade material e legislação vigente; (ii) não determinou expressamente o enquadramento legal da penalidade (artigo 10, IV do Decreto nº 70.235/1972) e, sequer demonstrou a apuração do "suposto" valor da exigência da penalidade (artigo 10, V do Decreto nº 70.235/1972), limitando-se, apenas, a indicar de forma precária no auto de infração, a aplicação de multa de 75% sobre o valor de R\$ 8.602.989,52; assim, violou os princípios da legalidade, tipicidade, contraditório e ampla defesa.

*As Leis nºs 9.069/95 e 9.504/97, que tratam, respectivamente, da veiculação da Propaganda Partidária e Eleitoral, concede às emissoras de rádio e televisão, como é o caso da Impugnante, o direito de abatimento da base de cálculo do IRPJ dos valores monetários que, pela cessão de seus horários comerciais para exibição da propaganda eleitoral ou partidária gratuita, deixaram de receber. O ordenamento jurídico brasileiro, portanto, garante o direito às emissoras e, de outro lado, obriga e cria o dever de as autoridades administrativas admitirem este benefício fiscal.*

5. Também é nulo o auto,

*em razão de indiscutível precariedade na formalização da exigência de "suposta" multa de 75%, uma vez que não consta do corpo deste documento o devido enquadramento legal da penalidade aplicada, bem como não consta a devida apuração do "suposto" valor da exigência da penalidade.*

6. Pugna pela improcedência do lançamento, pois tem direito ao benefício fiscal, nos termos do caput do art. 39 da Lei nº 4.117, de 1962; arts. 46, § 1º e 52 (propaganda partidária), parágrafo único da Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995; arts. 47, 51, 99 (propaganda eleitoral) da Lei nº 9.504, de 1997; arts. 1º e §§ do Decreto nº 5.3312, de 2005, vigente à época da autuação fiscal, e o Autuante alegou "supostas" e pontuais dificuldades encontradas durante a fiscalização para glosar a integralidade do benefício utilizado pela impugnante; em síntese:

*Resumidamente, a apuração do benefício fiscal em comento deve observar a seguinte metodologia de cálculo:*

■ Transmissões em Bloco (art. 1º) - valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora, não superior a 25% (vinte e cinco por cento) do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita;

■ Inserções de trinta segundos e um minuto (parágrafo 4º do art. 1º) - valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora, sem considerar o limitador de 25% (vinte e cinco por cento), na medida em a legislação determina neste caso "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".

Observe-se ainda que, nos termos da legislação vigente (artigo 1º, §5º do Decreto nº 5.331/05), inclusive a época da autuação, o Preço do Espaço Comercializável é o preço de propagação da emissora, comprovadamente vigente ao dia anterior à data de início da propaganda partidária e eleitoral, o qual corresponde inexoravelmente ao preço integral previsto na Tabela Obrigatória introduzida pelo artigo 14 do Decreto nº 57.960/1966, abaixo transcrito: (...)

Assim sendo, o parâmetro de preço do espaço comercializável que deve ser utilizado pelas empresas emissoras de rádio e TV para a apuração de seu benefício fiscal não pode ser outro senão o preço integral, vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária e eleitoral, informado às agências de propagação através da Tabela Pública Obrigatória (tabela cheia), independentemente de descontos variáveis eventualmente concedidos a seus clientes

7. E cita autores e acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

8. Assevera que apurou o valor deduzido a título de benefício fiscal nos exatos termos previstos e permitidos pela lei, conforme os demonstrativos mensais de janeiro a dezembro de 2008 detalhando data, tempo de propaganda, preço de tabela, grade de programação, relativos às transmissões em bloco e inserções trinta segundos e um minuto (Docs. 08). LALUR (Doc. 09) e DIPJ (Doc. 10).

*Inclusive, da simples análise da documentação juntada conclui-se que a Impugnante quando da apuração das suas transmissões em bloco, utilizou efetivamente o valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora, não superior a 25% (vinte e cinco por cento) do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita; ao passo que para apuração do benefício relativo às inserções de trinta segundos e um minuto (parágrafo 4º do art. 1º), a Impugnante utilizou o valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora.*

*E mais, verifica-se ainda da análise dos demonstrativos que a Impugnante de fato respeitou para cada valor apurado o preço do espaço comercializável previsto na Tabela Obrigatória introduzida pelo artigo 14 do Decreto nº 57.960/1966, em consentâneo com a legislação vigente em 2008, doutrina e jurisprudência*

3.A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) proferiu decisão assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2008

PREÇO DO ESPAÇO COMERCIALIZÁVEL. DIVULGAÇÃO GRATUITA DA PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL.

EXCLUSÃO.

O preço do espaço comercializável da emissora de rádio e televisão que será adotado na apuração do montante a excluir do lucro real a título de Divulgação Eleitoral Gratuita é o

preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1455/1478, via do qual desenvolve os argumentos assim resumidos:

- **Preliminar de nulidade:** Sustenta que o auto de infração e o acórdão da DRJ são nulos por vício material, pois a autoridade fiscal glosou a integralidade do benefício sem apurar o valor efetivamente devido, em violação ao art. 142 do CTN e ao art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235, de 1972. Alega que tanto o lançamento quanto a decisão de primeira instância transferiram ao contribuinte a atividade privativa e vinculada de determinação da matéria tributável, violando os princípios da verdade material, razoabilidade, boa-fé, legalidade, contraditório e ampla defesa. Cita, em abono, o Acórdão nº 9303-009.761 da CSRF/3ª Turma.
- **Mérito:** Defende que apurou o benefício fiscal de R\$ 8.602.989,52 em estrita conformidade com a metodologia do Decreto nº 5.331, de 2005, aplicando o fator de 0,8 sobre o preço do espaço comercializável (tabela obrigatória do art. 14 do Decreto nº 57.690, de 1966) multiplicado pelo tempo de propaganda, com observância do limitador de 25% para transmissões em bloco e utilização de 100% do tempo para inserções de 30 segundos e 1 minuto. Contesta os comparativos do acórdão recorrido com base no IGP-M e nos exercícios de 2007 e 2009, argumentando que o aumento do benefício em 2008 é natural e esperado por se tratar de ano eleitoral (eleições municipais). Invoca doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o Acórdão nº 101-95.658 do antigo 1º CC para sustentar que o preço de referência é o da tabela cheia, independentemente de descontos praticados.
- **Pedido subsidiário de diligência:** Alternativamente, requer a conversão do julgamento em diligência ou perícia técnica, com fundamento no art. 39, parágrafo único, da Lei nº 9.784, de 1999, para que seja apurado o montante correto do benefício fiscal, argumentando que não se pode negar a integralidade de um direito reconhecido sob o pretexto de impossibilidade de cálculo.

5. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE**

7.A Recorrente argumenta que o artigo 142 do CTN impõe à autoridade administrativa o dever privativo e vinculado de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o que envolve determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. No caso concreto, aponta que a autoridade fiscal teria glosado a integralidade do benefício fiscal sem realizar qualquer apuração dos valores envolvidos, transferindo ao sujeito passivo a atividade que lhe é privativa.

8.Sustenta-se que essa conduta viola o artigo 10, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, que exige como requisito essencial de validade do auto de infração a correta "determinação da exigência". Ao desconsiderar integralmente a redução da base do IRPJ, a autoridade fiscal e a julgadora deixaram de determinar corretamente o valor a ser glosado, configurando vício material insanável que acarreta a nulidade do auto. Para fundamentar essa tese, cita-se o Acórdão nº 9303-009.761 da CSRF/3ª Turma (processo nº 10840.004967/92-51, sessão de 12/11/2019), que reconheceu que o erro na determinação da base de cálculo do lançamento constitui vício de ordem material insanável, ocasionando a nulidade da autuação.

9.Aduz, ainda, que mesmo reconhecendo que a contribuinte efetivamente faz jus ao benefício fiscal, tanto a autoridade lançadora quanto a julgadora optaram por glosar a integralidade do valor, sob a frágil justificativa de "impossibilidade de aferição e determinação do valor do benefício". Essa atitude, segundo o recurso, atenta contra o princípio da moralidade, da razoabilidade e da boa-fé dos atos administrativos, além de violar a busca pela verdade material, pois havia nos autos farta documentação que possibilitaria o cálculo do benefício. No processo administrativo tributário, argumenta a Recorrente, não há lide no sentido técnico, cabendo à autoridade julgadora atuar com imparcialidade na busca da verdade material, e não simplesmente negar a integralidade de um direito reconhecido.

10.Cumpra inicialmente anotar, conforme bem esclarecido pela decisão recorrida, que a autuação se limitou a glosar a exclusão de R\$ 8.602.989,52 referente à "Divulgação Eleitoral Gratuita" na apuração do Lucro Real, o que apenas reduziu o saldo de prejuízo fiscal do contribuinte de R\$ 8.955.277,06 para R\$ 352.287,54. Como não houve lucro real positivo resultante, não há exigência de IRPJ nem de multa de ofício, razão pela qual não foi indicada capitulação legal nem valor de penalidade.

11.Relembre-se que o eventual reconhecimento de excessos quantitativos e valorativos relacionados à determinação da matéria tributável, incluindo o cálculo do montante do tributo devido, incluindo as penalidades, quando for o caso, não revela, per se, nulidade de qualquer espécie.

12. Na dicção do caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

13. Já os incisos I e II do artigo 145 do mesmo códex, dispõem que “*O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício (...)*”.

14. Por sua vez, o artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, se encontra assim redigido:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

15. Ou seja, é da natureza do processo administrativo fiscal e talvez a principal razão da sua existência, a possibilidade da realização de ajustes e correções nos lançamentos de ofício, dentro do exercício do controle de legalidade e do poder/dever da administração de revisar seus próprios atos.

16. A exatidão da mensuração da base de cálculo pode ser revisitada no bojo do processo administrativo fiscal, sem que erros na sua concepção, desde que não relacionados com vícios materiais, constituam causa de nulidade. Nesse sentido:

(...)

ERRO NA APURAÇÃO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE INEXISTENTE.

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

(...)

(Acórdão nº 1402-00.442)

17. *In casu*, a fiscalização glosou integralmente a exclusão do lucro líquido a título de compensação fiscal pela cessão de horário gratuito para propaganda eleitoral e partidária, prevista no art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, por entender que (i) os cálculos apresentados estavam em desacordo com a legislação de regência, (ii) pela não apresentação de documentação comprobatória apta a permitir a aferição do valor correto do benefício e (iii) por indícios de superavaliação do valor excluído (42% da receita bruta anual, desproporcional ao tempo efetivamente cedido).

18. Portanto, os motivos adotados pela fiscalização para a glosa dispensavam qualquer demonstração adicional, visto que abrangeu a totalidade dos valores excluídos do lucro real. Como decorrência, por ter chancelado o procedimento fiscal e toda sua motivação,

apreciando os argumentos da parte de forma fundamentada, não se vislumbra nulidade da decisão de piso.

19.Rejeita-se, pois, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

20.No mais, registre-se que a matéria será melhor enfrentada no mérito, pois a questão relativa à glosa integral do benefício fiscal e à metodologia de cálculo empregada pela fiscalização constitui o cerne da controvérsia de fundo. A análise da consistência do lançamento, no que tange à correta apuração do montante passível de exclusão, confunde-se com o próprio exame meritório do caso.

### MÉRITO

21.A Recorrente afirma que, sendo 2008 ano eleitoral (eleições municipais para Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores), o aumento do benefício fiscal foi plenamente justificável. Informa que as receitas líquidas de prestação de serviços cresceram de forma consistente entre 2007 e 2009, e a soma da receita líquida com o benefício fiscal apresentou crescimento razoável e proporcional nos três anos (R\$ 21,5 milhões em 2007, R\$ 27,3 milhões em 2008 e R\$ 28,8 milhões em 2009). Entende que os comparativos efetuados pela decisão recorrida, utilizando IGP-M, são descabidos, pois esse índice não é fator decisivo na formação de preços da emissora.

22.Contesta a conclusão de que as informações fornecidas com a segregação da propaganda eleitoral gratuita nacional e estadual seriam imprestáveis.

23.Sustenta que o "preço do espaço comercializável" previsto no art. 1º, §§1º e 5º do Decreto nº 5.331, de 2005, corresponde ao preço integral da Tabela Pública Obrigatória (tabela cheia) prevista no artigo 14 do Decreto nº 57.690, de 1966, independentemente de descontos variáveis concedidos a clientes, posição é reforçada pela doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que sustenta que a tabela obrigatória é o parâmetro normativo para comprovação do preço do espaço comercializável, bem como pelo Acórdão nº 101-95.658 do 1º Conselho de Contribuintes (Processo nº 10830.004824/2003-91, de 27/07/2006), que, por unanimidade, reconheceu que o preço do espaço comercializável para efeito de ressarcimento fiscal é o preço da tabela obrigatória (tabela cheia). Quanto à afirmação da decisão recorrida de que a utilização de tabela de preços seria válida apenas a partir de 20.12/2010, defende que a legislação vigente em 2008 já previa a utilização da tabela de preços.

24.Detalha a metodologia de cálculo prevista no Decreto nº 5.331, de 2005, distinguindo entre: (a) transmissões em bloco, cujo valor corresponde a 0,8 multiplicado pelo preço do espaço comercializável vezes o tempo efetivamente utilizado, limitado a 25% do tempo destinado à propaganda gratuita; e (b) inserções de 30 segundos e 1 minuto, cujo tempo é considerado efetivamente utilizado em 100%, sem o limitador de 25%.

25.Pois bem, a correta definição da natureza jurídica da compensação fiscal é determinante para a fixação dos critérios hermenêuticos que devem reger a interpretação do Decreto nº 5.331, de 2005. O Superior Tribunal de Justiça já enfrentou diretamente a questão,

tendo prevalecido o entendimento de que a compensação fiscal prevista no parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995, ostenta a natureza jurídica de benefício fiscal, operacionalizado por meio de exclusão da base de cálculo do IRPJ, e não de indenização propriamente dita. Confirmam-se as seguintes ementas:

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. No texto do recurso especial e do recurso extraordinário não há palavra a respeito do entendimento levantado pela Corte de Origem no sentido de que o horário eleitoral sequer é objeto da concessão, permanecendo desde sempre à disposição da União que poderia conceder a exploração dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens no seu todo ou em parte ("quem pode o mais, pode o menos"), à luz da legislação aplicável às concessões e permissões de serviço público, do art. 21, XII, da CF/88 e do Princípio da Separação de Poderes. Desse modo, impossível conhecer do recurso especial nesse ponto já que aplicáveis os enunciados n. 283, da Súmula do STF e n. 126 da Súmula do STJ.

2. Tanto a restituição quanto o ressarcimento referidos no art. 74, da Lei n. 9.430/96 são institutos próprios de Direito Tributário, sendo o primeiro proveniente do pagamento indevido de tributo (ver arts. 165 a 169, do CTN) e o segundo proveniente da existência de benefício fiscal atrelado a tributos que obedecem ao princípio da não-cumulatividade (IPI, ICMS, PIS/COFINS) quando o crédito concedido excede o valor do tributo devido, gerando saldo a ser ressarcido em dinheiro ao contribuinte ou via compensação com outros tributos, v.g.: art. 11, da Lei n. 9.779/99; art. 16, da Lei n. 11.116/2005 e Decreto n. 64.833/69.

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.

[...]

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EMISSORAS DE RÁDIO E TELEVISÃO. PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA. COMPENSAÇÃO INTEGRAL DOS PREJUÍZOS. LEGALIDADE DAS LIMITAÇÕES IMPOSTAS. PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que o creditamento compensatório estipulado pelos arts. 80 da Lei n. 8.713/1993; 99 da Lei n. 9.504/1997; e 1º do Decreto n. 5.331/2005 caracteriza-se como mera dedução da base de cálculo do imposto de renda (benefício fiscal), e não indenização.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(STJ - AgInt no REsp n. 1.468.644/PR, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/9/2021, DJe de 26/10/2021.)

[...]

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 182/STJ. PROPAGANDA ELEITORAL E PARTIDÁRIA GRATUITA. RESSARCIMENTO DE DESPESAS. BENEFÍCIO FISCAL. FORMA DE CÁLCULO POR DECRETO. POSSIBILIDADE. PREVISÃO LEGAL.

1. De início, observa-se que as razões do agravo regimental não impugnam o fundamento da decisão agravada quanto à ausência de omissão no julgado, afastando a preliminar de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 182/STJ.

2. A jurisprudência do STJ reconhece que o creditamento compensatório estipulado pelos arts. 80 da Lei n. 8.713/93, 99 da Lei 9.504/97 e 1º do Decreto n. 5.331/2005 caracteriza-se como mera dedução da base de cálculo do Imposto de Renda (benefício fiscal), e não indenização.

3. "Nos limites do recurso especial, não há como entender que o art. 1º do Decreto n. 5.331/2005 extrapola o art. 80, da Lei n. 8.713/93, o art. 52, da Lei nº 9096/95, ou o art. 99, da Lei n. 9.504/97. Isto porque as expressões 'ressarcimento fiscal' e 'compensação fiscal' não permitem, por si só, identificar o quantum a ser ressarcido ou os critérios de cálculo a serem empregados. Ao contrário, foi o próprio art. 80, da Lei n. 8.713/93 que entregou ao Chefe do Poder Executivo a construção do modo e da forma que seria feita a 'compensação/ressarcimento fiscal'" (AgRg no REsp 1.449.709/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/6/2014, DJe 6/8/2014).

Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no REsp n. 1.452.063/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/12/2015, DJe de 5/2/2016.)

26.Reconhecida a natureza de benefício fiscal, impõe-se a observância da regra hermenêutica inscrita no art. 111 do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção ou suspensão ou exclusão do crédito tributário. Importa destacar, porém, que interpretação literal não se confunde com interpretação restritiva. Trata-se de conceitos juridicamente distintos, cuja equiparação constitui equívoco metodológico grave.

27.A doutrina tributária é convergente nesse ponto. Como bem assinala Hugo de Brito Machado, "quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do seu alcance, como sua restrição"<sup>1</sup>.

28.A Corte Cidadã corrobora essa distinção de forma reiterada. No julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 61.961/MG, o Ministro Mauro Campbell Marques reconheceu a ilegalidade de decreto regulamentar que pretendia restringir o alcance de lei concessiva de parcelamento, consignando que "a legislação tributária que dispõe sobre a concessão de benefícios ao contribuinte deve ser interpretada literalmente, sendo incabível, pois, aos operadores do Direito ampliar ou restringir o sentido da norma, para criar uma nova espécie de privilégio tributário".

29.A decisão recorrida, todavia, ao analisar a controvérsia sobre o preço do espaço comercializável, adotou postura que, na prática, operou como interpretação restritiva do benefício fiscal. Ao exigir que a contribuinte comprovasse os preços efetivamente recebidos em operações comerciais concretas e ao considerar que o preço de tabela não poderia servir de parâmetro para o cálculo da compensação fiscal, a instância a quo comprimiu o alcance do benefício para além dos limites fixados pelo legislador. Essa abordagem, ainda que não expressamente rotulada como "interpretação restritiva", produziu resultado equivalente, na medida em que reduziu a zero um

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362.

benefício que a lei assegura, tratando como sinônimos interpretação literal e interpretação restritiva, conceitos que, conforme demonstrado, são juridicamente distintos.

30.O § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, até a sua revogação pelo Decreto nº 7.791, de 2012, definia que "o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data". O § 5º do mesmo dispositivo, aplicável às inserções de trinta segundos e de um minuto transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras, estabelece que "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".

31.A controvérsia reside na identificação do que o legislador entendeu por "preço do espaço comercializável" e por "preço comprovadamente vigente". A fiscalização e a decisão recorrida sustentam que se trata do preço efetivamente praticado, isto é, do preço líquido de descontos que a emissora efetivamente recebeu de seus clientes em operações comerciais concretas. A Recorrente, por sua vez, defende que se trata do preço constante da Tabela Pública Obrigatória, prevista no art. 14 do Decreto nº 57.690, de 1966.

32.Razão assiste à Recorrente.

33.A primeira e mais evidente razão para acolher a tese recursal reside na própria literalidade da norma. O Decreto nº 5.331, de 2005, emprega a expressão "preço do espaço comercializável", e não "preço do espaço comercializado". Não se trata de mero preciosismo linguístico, mas de distinção juridicamente relevante que o intérprete não pode ignorar, especialmente quando se está diante de norma que, por força do art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente.

34.O sufixo "-ável" ("-ível") confere ao vocábulo sentido de potencialidade, de aptidão, de possibilidade. "Comercializável" designa aquilo que pode ser comercializado, que é passível de comercialização, que está apto a ser posto no mercado. O vocábulo "comercializado", diversamente, designa aquilo que já foi objeto de transação, que já integrou uma relação jurídica concreta de compra e venda de espaço publicitário. A legislação, ao adotar a primeira expressão e não a segunda, sinalizou inequivocamente que o preço a ser considerado é aquele pelo qual o espaço pode ser comercializado, e não aquele pelo qual efetivamente o foi em operação específica, sujeita a condições negociais particulares.

35.Essa leitura é corroborada pela expressão "comprovadamente vigente" empregada nos §§ 1º e 5º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005. O conceito de vigência remete à existência de um preço formalmente estabelecido e em vigor, e não ao resultado de uma negociação particular. O preço vigente é aquele que tem eficácia no mercado em geral, que se encontra disponível e exigível nas relações comerciais ordinárias. Em termos práticos, trata-se do preço fixado na Tabela Pública de preços da emissora, cuja existência é obrigatória por força do

art. 14 do Decreto nº 57.690, de 1966, que dispõe: "O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por êste fixado em Tabela pública, aplicável a todos os compradores em igualdade de condições, incumbindo ao Veículo respeitá-la e fazer com que seja respeitada por seus Representantes".

36. Admitir que o preço comercializável se identifica com o preço efetivamente recebido em operação comercial concreta é transmudar o conceito normativo. Se a intenção do legislador fosse adotar o preço de venda efetivo, líquido de descontos comerciais, teria empregado expressão como "preço efetivamente praticado", "preço recebido" ou "preço comercializado", como, aliás, faz em outros contextos normativos quando pretende referir-se ao valor efetivamente obtido em transações reais. A opção pelo termo "comercializável" e pela expressão "comprovadamente vigente" revela escolha legislativa deliberada, que não pode ser desconsiderada pelo intérprete.

37. Nesse particular, é relevante notar que a própria lei que fundamenta o decreto regulamentador, isto é, o parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995, não previu como base de cálculo do valor passível de exclusão o preço efetivo, mas remeteu ao regulamento a definição dos critérios de quantificação. O Decreto nº 5.331, de 2005, no exercício de sua função regulamentar, tampouco inovou para adotar o preço efetivamente cobrado. Ao contrário, definiu o parâmetro como "preço do espaço comercializável" e "preço comprovadamente vigente", expressões que, no âmbito do setor de radiodifusão, possuem significado técnico preciso e correspondem ao preço de tabela divulgado nos termos das normas regulamentares do setor, e não ao preço líquido de descontos comerciais usualmente concedidos aos anunciantes.

38. Há, além disso, razão de ordem lógica que inviabiliza a adoção do critério sustentado pela fiscalização e pela decisão recorrida. O espaço cedido para a propaganda eleitoral e partidária gratuita, por definição, não estava disponível à comercialização no momento em que foi utilizado para essa finalidade. Trata-se de tempo que, por imposição legal, foi compulsoriamente retirado da grade comercial da emissora e colocado à disposição da Justiça Eleitoral. Não existiu, portanto, preço efetivamente praticado para aquele espaço específico, pela simples razão de que ele não foi objeto de venda, nem poderia ter sido.

39. A indisponibilidade do espaço reservado ao Estado é um dado juridicamente relevante que não pode ser desconsiderado. Ao exigir que a emissora comprove o preço pelo qual aquele espaço específico teria sido vendido, a fiscalização formula um problema sem solução, pois solicita a comprovação de um fato que, por imposição legal, não ocorreu e não poderia ter ocorrido. O espaço estava indisponível para comercialização porque estava reservado à propaganda gratuita. Esse é precisamente o motivo pelo qual a lei previu a compensação fiscal e pelo qual o legislador adotou como parâmetro o preço comercializável, isto é, o preço pelo qual o espaço poderia ser oferecido ao mercado, e não o preço pelo qual foi efetivamente vendido.

40. A tentativa de identificar o preço comercializável com o preço efetivamente cobrado dos clientes em horários supostamente análogos padece de fragilidade metodológica

insuperável. Os preços praticados nas relações comerciais entre emissora e anunciantes são influenciados por variáveis diversas e idiossincráticas, como o volume de contratação, a fidelidade do cliente, as condições sazonais do mercado publicitário, as negociações de pacotes, os incentivos promocionais, e outras particularidades inerentes a cada operação individual. Esses fatores não guardam relação necessária com o preço pelo qual o espaço poderia ser comercializado caso não houvesse a obrigação de cessão gratuita.

41.A norma, ao prever a compensação fiscal, não pretende reconstituir uma situação comercial concreta que, por definição, não existiu. O legislador, ciente de que seria impossível apurar com precisão o preço que a emissora "teria cobrado" caso o espaço não tivesse sido cedido à Justiça Eleitoral, estabeleceu critério objetivo e verificável: o preço comprovadamente vigente, fixado em tabela, que reflete o valor pelo qual o espaço é regularmente oferecido ao mercado.

42.Para além da análise semântica e lógica, a estrutura econômica do benefício fiscal, tal como delineada pelo legislador, confirma a impossibilidade de se adotar o critério da fiscalização. O Decreto nº 5.331, de 2005, já contempla dois mecanismos de contenção do montante compensável, que funcionam como redutores legais destinados a impedir que a compensação fiscal exceda o efetivo ônus econômico suportado pela emissora. O primeiro redutor é o fator de 0,8 (oito décimos) aplicado sobre o resultado da multiplicação entre preço e tempo, que opera um desconto de 20% sobre o valor bruto apurado. O segundo redutor é a limitação a 25% do tempo total destinado à propaganda para as transmissões em bloco (§ 3º do art. 1º), o que significa que, a cada hora de transmissão compulsória de propaganda eleitoral em bloco, a emissora pode computar apenas 15 minutos para fins de apuração do benefício.

43.Esses redutores são substanciais. O legislador, ao instituí-los, fez expressa opção por mecanismos de contenção que operam sobre o valor e sobre o tempo, calibrando o montante compensável de forma a adequá-lo à perda econômica efetivamente sofrida pela emissora. A redução a oito décimos, em particular, já desconta do valor compensável a parcela correspondente ao repasse obrigatório às agências de propaganda, de modo que a base de cálculo da exclusão corresponde apenas à fração da receita publicitária que efetivamente seria retida pela emissora.

44.Aceitar a tese fazendária, de que o preço comercializável deve ser substituído pela média dos preços efetivamente praticados (líquidos de descontos comerciais individuais), equivaleria a introduzir um terceiro redutor na fórmula legal, sem qualquer previsão normativa para tanto. Esse terceiro redutor, consistente na subtração dos descontos comerciais concedidos pela emissora aos seus clientes em negociações individuais de direito privado, não foi previsto nem pela lei, nem pelo decreto regulamentador. Trata-se de criação pretoriana da autoridade fiscal, que não encontra amparo no texto normativo e que, ao comprimir a base compensável para além dos limites legalmente previstos, viola o princípio da legalidade e frustra a finalidade da compensação fiscal.

45.A fórmula legal é objetiva e não comporta redutores adicionais: o valor compensável corresponde a 80% do produto entre o preço comercializável e o tempo utilizável (limitado a 25% nas transmissões em bloco e a 100% nas inserções). Permitir que a autoridade fiscal insira um fator suplementar de redução, baseado na diferença entre o preço de tabela e o preço efetivamente cobrado em operações comerciais individuais, é descaracterizar a fórmula legal e subverter a lógica do benefício fiscal tal como concebido pelo legislador.

46.A decisão recorrida invoca a cláusula de proporcionalidade do § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, que determina que o preço comprovadamente vigente "deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois" da data de início da propaganda. A fiscalização e a instância *a quo* interpretam essa cláusula como indicativo de que o preço relevante seria o efetivamente praticado, e não o de tabela.

47.Essa interpretação, todavia, inverte a lógica normativa. A cláusula de proporcionalidade não serve para definir o preço comercializável, mas para controlar eventual manipulação artificial do preço de tabela. Trata-se de mecanismo antielisivo destinado a coibir que a emissora eleve artificialmente o preço de tabela às vésperas do período eleitoral com o objetivo de majorar indevidamente o valor do benefício fiscal. A referência aos preços praticados trinta dias antes e trinta dias depois funciona como parâmetro de verificação da razoabilidade do preço de tabela, e não como indicativo de que o preço comercializável seria o preço efetivamente cobrado em transações comerciais.

48.Note-se que o Decreto, em sua função regulamentar, não inovou na definição da base de cálculo propriamente dita, que permanece sendo o preço do espaço comercializável. O que a cláusula de proporcionalidade acrescenta é apenas um mecanismo de controle da fidedignidade desse preço, exigindo que guarde proporção com os preços praticados no entorno temporal. Guardar proporcionalidade, contudo, não significa possuir identidade. Os dois conceitos são distintos, e a norma, ao empregar o primeiro em lugar do segundo, deixou claro que o preço de tabela não precisa coincidir com o preço praticado, mas apenas guardar com ele relação de proporcionalidade, isto é, não apresentar discrepância injustificável.

49.E aqui reside uma falha relevante na motivação do lançamento fiscal que não pode passar despercebida: não há, em nenhuma passagem da acusação fiscal, nem na decisão recorrida, qualquer demonstração concreta de que os preços de tabela da Recorrente eram desproporcionais em relação aos preços praticados no período de referência. A fiscalização partiu da premissa de que o preço correto seria o efetivamente praticado e, com base nessa premissa, intimou a contribuinte a apresentar documentação voltada à comprovação dos valores efetivamente recebidos em operações comerciais concretas (Termos de Intimação Fiscal nº 02 e nº 03). A contribuinte, por sua vez, respondeu que os cálculos do benefício fiscal foram elaborados com base nos preços de tabela e que não caberia adotar procedimento diferente. Diante dessa resposta, a autoridade fiscal concluiu pela alegada impossibilidade de aferição do valor do benefício e procedeu à glosa integral, sem sequer invocar a regra de proporcionalidade do § 1º como fundamento para questionar o preço adotado pela contribuinte e sem demonstrar a

existência de qualquer desproporção entre o preço de tabela e os preços praticados nos trinta dias anteriores e posteriores. Sem essa demonstração, a própria aplicabilidade do § 1º como fundamento para a glosa fica comprometida.

50.No caso dos autos, a Recorrente juntou às fls. 1.154 e seguintes os demonstrativos mensais detalhados, acompanhados das respectivas Tabelas de Preços vigentes em cada período. À míngua de prova em contrário produzida pela fiscalização, os preços de tabela utilizados pela Recorrente são os mesmos que vigoravam para todos os compradores em igualdade de condições, sem qualquer evidência nos autos de majoração artificial ou desproporcionalidade em relação aos períodos anterior e posterior.

51.A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal integrante do auto de infração revela que a fiscalização adotou como premissa a necessidade de apuração do benefício fiscal com base nos valores efetivamente recebidos pela emissora em suas operações comerciais. A partir dessa premissa, a autoridade fiscal expediu o Termo Verificação e de Intimação Fiscal nº 02, em 20.11.2012, intimando a contribuinte a apresentar, no prazo de 20 dias, elementos que possibilitassem a aferição dos valores excluídos do lucro líquido a título de compensação fiscal, nos termos estabelecidos na legislação de regência, sob pena de glosa integral. Posteriormente, por meio do Termo Intimação Fiscal nº 03, de 23.01.2013, a fiscalização reiterou a exigência, solicitando especificamente documentos capazes de comprovar cada um dos valores efetivamente recebidos, relativos à exibição da publicidade comercial praticada na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

52.A contribuinte respondeu de forma clara e fundamentada, alegando que os cálculos de compensação fiscal dos créditos eleitorais relativos ao ano de 2008 foram elaborados com base nos preços de tabela praticados por ela praticados, e que, tendo sido instruída por sua Assessoria Jurídica a adotar esse critério, não caberia adotar procedimento diferente. Essa sequência factual é reveladora. A fiscalização não chegou a apurar um valor alternativo com base nos preços efetivamente praticados, porque sequer dispunha dos elementos necessários para tanto. O que fez foi exigir da contribuinte que ela própria refizesse seus cálculos segundo critério diverso daquele que entendia ser o legalmente correto. Ante a recusa legítima da contribuinte, a autoridade fiscal concluiu pela “total impossibilidade de aferição e determinação do valor do benefício fiscal” e procedeu à glosa integral.

53.Esse proceder é duplamente censurável. Primeiro, porque a premissa que orientou todo o procedimento fiscal, qual seja, a de que o preço relevante seria o efetivamente recebido em operações comerciais concretas, é equivocada, conforme extensamente fundamentado nos itens anteriores. Se o critério legal é o preço comercializável (de tabela), a documentação exigida pela fiscalização era, a rigor, irrelevante para a apuração do benefício, e a recusa da contribuinte em fornecê-la não pode servir de fundamento para a glosa. Segundo, porque a autoridade fiscal, ao deparar-se com divergência quanto ao critério de cálculo, abdicou do dever de quantificação que lhe compete por força do art. 142 do CTN. Caberia à fiscalização, caso reputasse incorreto o valor excluído pela contribuinte, apurar o montante que entendia

devido segundo o critério que considerava adequado, e não simplesmente glosar a integralidade do benefício sob o argumento de que não dispunha de documentos cuja apresentação, na verdade, era desnecessária à luz da correta interpretação da legislação aplicável.

54. Para mais, a própria evolução legislativa corrobora o entendimento de que o preço comercializável se identifica com o preço de tabela. Com efeito, a Lei nº 12.350, de 2010, ao alterar o art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997, introduziu disposição expressa no sentido de que o preço do espaço comercializável é "aquele divulgado pelas emissoras de rádio e televisão por intermédio de tabela pública de preços de veiculação de publicidade" (art. 99, § 1º, II). Na mesma linha, o Decreto nº 7.791, de 2012, que substituiu o Decreto nº 5.331/2005, estabeleceu expressamente que a apuração parte "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" (art. 2º, I).

55. A decisão recorrida reconhece essa evolução legislativa, porém extrai dela conclusão equivocada, sugerindo que somente a partir da legislação posterior ao ano-calendário 2008 é que o preço de tabela teria passado a ser o parâmetro legal. Essa leitura não se sustenta. As alterações legislativas de 2010 e 2012 não inovaram na definição do critério de apuração, elas apenas explicitaram e detalharam aquilo que já se extraía da interpretação sistemática do Decreto nº 5.331/2005. A expressão "preço do espaço comercializável" e "preço comprovadamente vigente" já remetiam, desde a origem, ao preço de tabela, e a legislação superveniente apenas tornou essa identificação mais transparente, sem alterar a substância do critério.

56. Nesse sentido, é significativo que o Decreto nº 7.791, de 2012, ao regulamentar a matéria de forma mais detalhada, tenha incorporado mecanismo de ajuste que consiste na apuração de um coeficiente percentual entre o valor efetivamente faturado e o valor do faturamento conforme tabela (art. 2º, IV). Essa inovação normativa revela que o legislador, ao partir do preço de tabela como referência, reconheceu a necessidade de um fator de correção para aproximar o benefício fiscal da realidade econômica. Esse ajuste, todavia, foi introduzido apenas a partir de 2012 e não pode ser retroativamente aplicado ao ano-calendário de 2008, sob pena de violação ao princípio da irretroatividade.

57. A fiscalização e a decisão recorrida também se apoiaram no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2006, cujo artigo único dispõe que "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".

58. A autoridade fiscal interpretou essa disposição no sentido de que o "valor efetivamente praticado" corresponderia ao preço efetivamente cobrado pela emissora em suas operações comerciais, deduzidos os descontos. Reconheça-se que a redação do ADI SRF nº 2, de 2006, ao empregar no § 1º do artigo único a expressão "preço do espaço comercializado", comporta, em tese, leitura que remeta ao preço líquido de transações concretas. Contudo, essa

leitura não pode prevalecer quando confrontada com o texto do próprio Decreto nº 5.331, de 2005, norma hierarquicamente superior ao ADI, que define o parâmetro como "preço do espaço comercializável" e "preço comprovadamente vigente". O ADI, enquanto ato interpretativo de hierarquia infralegal, tem por função esclarecer o alcance da norma regulamentadora, não podendo ampliar as restrições ao benefício fiscal para além daquelas previstas no Decreto. Na hipótese de eventual conflito entre a redação do ADI e a do Decreto, prevalece este último, que constitui a norma regulamentadora do benefício.

59.De todo modo, é preciso reconhecer que o ADI SRF nº 2, de 2006, enquanto ato interpretativo de hierarquia infralegal, não pode criar restrições ao benefício fiscal que não decorram do próprio texto do Decreto nº 5.331, de 2005, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Na hipótese de conflito entre o ADI e o Decreto, prevalece este último, que constitui a norma regulamentadora do benefício.

60.O § 3º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, estabelece que "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". O § 4º, por sua vez, dispõe que "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".

61.A decisão recorrida, ao analisar a variável temporal do cálculo, não questionou diretamente o percentual de 25% previsto no §3º, nem propôs sua substituição por percentual inferior apurado por amostragem da programação comercial. O que a decisão recorrida fez, quanto ao fator tempo, foi um exercício comparativo de valor/hora: tomou a receita bruta mensal de prestação de serviços da emissora e, supondo que a propaganda comercial ocupasse 25% do tempo total de programação, calculou o preço/hora que resultaria dessa divisão, comparando-o com o preço/hora implícito no valor do ressarcimento declarado pela Recorrente. A conclusão foi que "são discrepantes os valores da propaganda cobrada dos clientes e os montantes que informou como direito ao ressarcimento" (fl. 1.449).

62.Esse exercício, contudo, embora se refira tangencialmente à variável temporal, tem como pressuposto a confusão entre preço comercializável (de tabela) e preço efetivamente praticado, já examinada anteriormente. O valor/hora implícito no ressarcimento é naturalmente superior ao valor/hora do faturamento comercial, porque o primeiro é calculado com base no preço de tabela (sem descontos) e o segundo reflete a receita líquida efetivamente auferida (com descontos). A discrepância, portanto, decorre da distinção entre preço comercializável e preço comercializado, e não de erro na variável temporal. Não obstante a decisão recorrida não tenha proposto expressamente a redução do percentual de 25%, é necessário examinar a questão à luz da literalidade da norma, pois o entendimento adequado sobre essa variável é essencial para a correta apuração do benefício fiscal e para afastar qualquer interpretação que, direta ou indiretamente, pretenda substituir os parâmetros objetivos fixados pelo legislador por critérios subjetivos de aferição.

63.O *caput* do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, refere-se ao "tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial". A expressão "seria" (condicional) é reveladora: o legislador não se refere ao tempo que foi efetivamente utilizado em propaganda comercial, mas ao tempo que seria utilizado, caso não houvesse a cessão compulsória para a propaganda gratuita. Trata-se, portanto, de um juízo sobre o tempo potencialmente utilizável, e não sobre o tempo concretamente empregado em propaganda comercial em determinado dia ou horário. O § 3º, ao fixar o limite de 25%, estabelece o teto desse tempo potencialmente utilizável para as transmissões em bloco, em consonância com o art. 124 do Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei nº 4.117, de 1962), que determina que "o tempo destinado na programação das estações de radiodifusão à publicidade comercial não poderá exceder de 25% do total".

64.O legislador, portanto, fixou parâmetro objetivo e uniforme: nas transmissões em bloco, o tempo utilizável para fins de cálculo do benefício fiscal é de 25% do tempo destinado à propaganda; nas inserções de 30 segundos e 1 minuto, o tempo utilizável é de 100%. Não há espaço normativo para que se substitua esses percentuais fixados em lei por percentuais apurados casuisticamente com base na programação comercial efetiva da emissora em determinado dia ou horário.

65.Essa é uma consequência direta do caráter objetivo da fórmula legal de apuração do montante compensável. O cálculo previsto na legislação é objetivo, e não subjetivo. As variáveis são definidas normativamente: preço comercializável (de tabela), tempo utilizável (25% ou 100%), fator de redução (0,8). Não cabe à autoridade fiscal substituir qualquer dessas variáveis por valores apurados casuisticamente a partir da realidade comercial da emissora em dias ou horários específicos. A adoção de critérios subjetivos e contingentes em lugar dos parâmetros objetivos fixados em lei desvirtua a fórmula legal e gera insegurança jurídica, pois torna o montante compensável dependente de circunstâncias factuais aleatórias e imprevisíveis.

66.Ainda que se cogitasse de eventual método de apuração do percentual de tempo efetivamente ocupado por propaganda comercial em determinados horários, tal abordagem apresentaria fragilidades intrínsecas que comprometem a confiabilidade de seus resultados e que reforçam a correção do critério objetivo fixado pelo legislador.

67.Em primeiro lugar, a lei não determina se o percentual de ocupação comercial deveria ser calculado a cada hora de programação, a cada programa veiculado, a cada dia ou a cada mês. Essa indefinição temporal é, por si só, indicativa de que o legislador não pretendeu que o percentual fosse apurado casuisticamente, mas que fosse aplicado de forma uniforme segundo o parâmetro de 25% já fixado na norma. Se a intenção do legislador fosse vincular o cálculo ao percentual efetivo de ocupação comercial, teria necessariamente especificado a unidade temporal de aferição, os critérios de representatividade amostral e o procedimento de apuração.

68.Em segundo lugar, a programação de uma emissora de televisão é dinâmica e sujeita a eventos imprevisíveis que afetam significativamente a distribuição de propaganda

comercial ao longo do dia. A transmissão de um evento esportivo de longa duração, a cobertura ao vivo de uma tragédia ou desastre natural, a veiculação de programação especial, ou qualquer outro evento extraordinário pode reduzir drasticamente a quantidade de propaganda comercial em determinado horário, sem que isso reflita a capacidade comercial habitual daquele espaço. Se, por hipótese, no dia anterior ao início da propaganda eleitoral fosse transmitido, no horário análogo, um programa sem qualquer propaganda comercial, eventual critério subjetivo resultaria em percentual zero, inviabilizando matematicamente o cálculo do benefício fiscal. Esse resultado absurdo demonstra a inadequação de qualquer método que pretenda substituir o parâmetro fixo de 25% por aferição casuística.

69. Em terceiro lugar, qualquer método de apuração baseado em amostragem da programação comercial seria, por natureza, seletivo e parcial, incapaz de refletir a realidade comercial global da emissora. A variabilidade dos percentuais de ocupação comercial ao longo da programação diária é significativa, sendo certo que horários de alta audiência tendem a ter maior ocupação comercial do que horários de baixa audiência. A eleição de determinados horários como amostra, sem critério estatístico rigoroso, comprometeria a representatividade dos resultados. É precisamente para evitar essas dificuldades que o legislador optou por fixar o percentual de forma objetiva (25% para blocos, 100% para inserções), em consonância com o limite estabelecido no art. 124 do Código Brasileiro de Telecomunicações.

70. A interpretação correta, consentânea com a literalidade e com a finalidade da norma, é a de que o tempo a ser considerado para fins de cálculo do benefício fiscal é aquele potencialmente utilizável pela emissora em publicidade comercial, respeitado o limite máximo de 25% para as transmissões em bloco e de 100% para as inserções. Esse entendimento encontra fundamento no próprio texto normativo ("tempo que seria efetivamente utilizado") e na correlação com o art. 124 do Código Brasileiro de Telecomunicações. O tempo potencialmente utilizável é aquele colocado à disposição da Justiça Eleitoral para encaixe da exibição do programa eleitoral e partidário gratuito, independentemente de, naquele momento específico, haver ou não propaganda comercial contratada. Não se pode confundir o tempo passível de utilização em publicidade comercial com o tempo efetivamente ocupado em determinado dia ou horário, sob pena de se adotar critério aleatório e imprevisível que depende de circunstâncias factuais contingentes. É sabido, inclusive, que quando o tempo colocado à disposição dos partidos não é efetivamente utilizado na veiculação de propaganda política, aparece na grade da emissora a informação de que aquele espaço foi reservado ao respectivo partido, sem que seja inserida qualquer programação naquele horário. Isso demonstra que o tempo é efetivamente reservado, e não apenas potencialmente, confirmando a natureza de disponibilização compulsória que fundamenta a compensação.

71. A decisão recorrida manteve integralmente a glosa de R\$ 8.602.989,52, correspondente à totalidade do valor excluído pela Recorrente a título de divulgação eleitoral gratuita, sob o fundamento da impossibilidade de apuração do valor legal do benefício, em razão

da não apresentação, pela contribuinte, das notas fiscais que demonstrassem o preço praticado às vésperas da propaganda gratuita. Essa conclusão merece reparo por diversas razões.

72.Primeiro, conforme extensamente abordado nos itens anteriores, o preço relevante para fins de apuração do benefício fiscal não é o preço efetivamente cobrado dos clientes, mas o preço da Tabela Pública da emissora. A Recorrente apresentou, com a impugnação, os demonstrativos mensais detalhados (fls. 1.154 e seguintes), acompanhados das respectivas Tabelas de Preços vigentes em cada mês do ano-calendário de 2008, bem como as planilhas discriminando datas, horários, durações e valores das inserções e transmissões em bloco. Apresentou, ainda, o LALUR e a DIPJ correspondentes. A documentação exibida é consistente com a metodologia de cálculo prevista no Decreto nº 5.331, de 2005, quando corretamente interpretado.

73.Quanto à divergência contábil entre ativo e passivo no montante de R\$ 2.441.881,37, apontada pela fiscalização no item "c.1.1.1" do Termo de Verificação e de Intimação Fiscal nº 02, impende consignar que essa constatação não foi erigida como fundamento autônomo da glosa, nem como motivo determinante da decisão recorrida. Trata-se de inconsistência identificada nos arquivos digitais da contabilidade, sem que tenha sido demonstrada qualquer relação de causalidade entre essa divergência e a apuração do benefício fiscal em discussão. A mera constatação de inconsistência contábil não autoriza, por si só, a desconsideração integral de um benefício fiscal regularmente demonstrado por documentação específica e detalhada, notadamente quando a divergência sequer foi objeto de lançamento próprio ou de acusação fiscal autônoma. Ademais, divergências dessa natureza podem decorrer de falhas nos arquivos digitais entregues, de diferenças de critérios de classificação contábil ou de ajustes pendentes de conciliação, sem que necessariamente comprometam a fidedignidade dos demonstrativos de cálculo do benefício fiscal, que constituem documentação apartada e com grau de detalhamento próprio.

74.Segundo, ainda que se admitisse, em argumento, a existência de superavaliação parcial do benefício fiscal, a glosa integral de R\$ 8.602.989,52 representaria, na prática, a negação absoluta do direito constitucional e legalmente assegurado às emissoras de rádio e televisão. A Recorrente efetivamente cedeu espaços de sua programação para a veiculação de propaganda partidária e eleitoral gratuita ao longo de todo o ano de 2008, tanto no período de propaganda partidária (janeiro a junho) quanto no período de propaganda eleitoral (19.08 a 02.10.2008). Esse fato é incontroverso nos autos. A emissora, portanto, tem inquestionável direito ao benefício fiscal correspondente, em alguma medida. Ressalte-se que, embora a glosa integral não configure vício de nulidade, conforme já assentado na análise da preliminar, ela padece de erro de mérito igualmente grave. Se a fiscalização entendia que havia superavaliação, competia-lhe, no exercício de sua competência, apurar o montante que reputava correto segundo o critério que considerava adequado, e não simplesmente desconsiderar a totalidade do benefício. A opção pela glosa integral, além de metodologicamente inadequada, conduziu a resultado materialmente incorreto,

pois desconsiderou a existência de cessão compulsória de horários que é pressuposto fático inconteste do direito à compensação.

75. Terceiro, a comparação entre o valor excluído pela Recorrente e a receita bruta de prestação de serviços, embora possa sugerir, em análise superficial, desproporção, não constitui por si só fundamento técnico idôneo para a glosa. O ano de 2008 foi ano de eleições municipais (prefeitos, vice-prefeitos e vereadores), o que implica volume de propaganda gratuita significativamente superior ao dos anos sem eleições ou com eleições gerais. Ademais, a propaganda partidária gratuita ocorreu de janeiro a junho de 2008, e a propaganda eleitoral gratuita de 19.08 a 02.10.2008, perfazendo período extenso de cessão compulsória de horários. A comparação com os anos anteriores e posteriores, que não apresentam essa coincidência de períodos de propaganda partidária e eleitoral, é, portanto, inadequada para aferir a razoabilidade do montante excluído.

76. A análise realizada pela decisão recorrida, que comparou o valor/hora de ressarcimento com o valor/hora de faturamento comercial, parte de premissa equivocada, qual seja, a de que ambos deveriam estar valorados pelo mesmo parâmetro. Como demonstrado, o preço de tabela é, por definição, superior ao preço médio efetivamente praticado, porque incorpora o valor nominal do espaço publicitário sem os descontos comerciais concedidos individualmente aos anunciantes. Essa diferença não constitui superavaliação, mas decorrência natural da distinção entre preço de tabela (comercializável) e preço efetivo (comercializado), diferença essa que o legislador conscientemente admitiu ao eleger o primeiro, e não o segundo, como base de cálculo do benefício.

77. Diante de todo o exposto, em síntese, pode-se afirmar que:

- a) a compensação fiscal prevista no parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995, e no art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 5.331, de 2005, ostenta natureza de benefício fiscal, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, e não restritivamente;
- b) o "preço do espaço comercializável", para fins de apuração do benefício, corresponde ao preço constante da Tabela Pública de Preços da emissora, prevista no art. 14 do Decreto nº 57.690, de 1966, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral (para transmissões em bloco) ou na data e horário imediatamente anterior ao das inserções (para inserções de 30 segundos e 1 minuto), observada a proporcionalidade com os preços praticados nos trinta dias anteriores e nos trinta dias posteriores a essa data (§ 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005), não se confundindo com o preço efetivamente cobrado em operações comerciais concretas, líquido de descontos individuais;

- c) a fórmula legal já contempla dois redutores, o fator de 0,8 e a limitação temporal a 25%, sendo inadmissível a criação de um terceiro redutor consistente na substituição do preço de tabela pelo preço líquido de descontos comerciais;
- d) o "tempo efetivamente utilizado" corresponde ao tempo potencialmente utilizável pela emissora em publicidade comercial, limitado a 25% do tempo destinado à propaganda nas transmissões em bloco e a 100% no caso das inserções, conforme §§ 3º e 4º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005;
- e) a fiscalização, ao adotar critério diverso do previsto na legislação de regência para a apuração do preço do espaço comercializável, extrapolou os limites da norma regulamentadora, e a decisão recorrida, ao referendar esse entendimento mediante interpretação restritiva da legislação de benefício fiscal, incorreu em *error in iudicando*;
- f) não foi demonstrada pela fiscalização qualquer desproporção entre o preço de tabela adotado pela contribuinte e os preços praticados nos trinta dias anteriores e posteriores, o que afasta a aplicabilidade da cláusula de proporcionalidade do § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, como fundamento para a glosa;
- g) a documentação acostada pela Recorrente às fls. 1.154 e seguintes, consistente nos demonstrativos mensais, tabelas de preços, planilhas de inserções e transmissões em bloco, LALUR e DIPJ, sem que tenha sido contestada especificamente pela fiscalização, é suficiente para comprovar a regularidade da exclusão efetuada, nos termos da legislação aplicável.

78.Pelas razões acima, resta prejudicado o pedido subsidiário de conversão do julgamento em diligência ou perícia técnica.

### **CONCLUSÃO**

79.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, dou provimento ao recurso, cancelando-se a glosa da exclusão de R\$ 8.602.989,52 a título de Divulgação Eleitoral Gratuita.

80.Tendo sido vencido em relação ao mérito, e considerando que a comprovação das alegações é ônus da parte, não tendo a Recorrente logrado êxito em demonstrar o montante que entende ser o correto do benefício fiscal, não compete ao órgão julgador suprir a deficiência probatória por meio da realização de diligências, que, via de regra, cabem em situações em que há

dúvidas a partir dos elementos já disponíveis nos autos, que demandam complementação ou esclarecimentos adicionais.

81. Por conseguinte, nego provimento ao pedido subsidiário de realização de diligência.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu posicionamento favorável ao provimento do recurso voluntário no mérito. A maioria qualificada do Colegiado afirmou a correção das premissas jurídicas adotadas pela autoridade lançadora para desprezar a forma de cálculo pretendida. A controvérsia acerca dos conceitos de “preço do espaço comercializável” e de “tempo efetivamente utilizado” que devem ser considerados para cálculo da exclusão admitida pela lei já foi enfrentada pela 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-007.096, no qual esta Conselheira se alinhou à maioria<sup>2</sup> que acompanhou o entendimento assim exposto pela Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic:

À época dos fatos ora em análise, nos termos dos artigos 45 e 46 da Lei nº 9.096/1995, as emissoras de rádio e de televisão eram obrigadas a realizar, para os partidos políticos, transmissões gratuitas de propaganda eleitoral entre as 19h30min e 22h, com objetivo de, dentre outros, difundir os programas partidários e divulgar a posição do partido em relação a temas político-comunitários. As referidas transmissões poderiam ocorrer (i) em bloco, em cadeia nacional ou estadual; ou (ii) em inserções de 30 segundos e 1 minuto no intervalo da programação normal das emissoras.

Diante disso, o art. 99 da Lei nº 9.504/1997 estabelecia que as emissoras de rádio e televisão teriam direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta lei – dispositivo que foi regulamentado pelos Decreto nº 2.814/1998, Decreto nº 3.787/2001 e Decreto nº 5.331/2005, aplicável aos lançamentos aqui tratados.

O Decreto nº 5.331/2005, por sua vez, autorizava as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral a

<sup>2</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e restaram vencidos no tema os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca.

excluir do lucro líquido, na apuração 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 ou partidária gratuita. Confira-se:

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.

Disso se extrai que a fórmula para cálculo do valor a ser excluído do lucro líquido das emissoras de rádio e televisão em razão da transmissão da propaganda eleitoral gratuita é a seguinte:

$$\boxed{\text{EXCLUSÃO}} = 0,8 \times \left( \boxed{\text{preço do espaço comercializável}} \times \boxed{\text{tempo que seria utilizado com publicidade comercial}} \right)$$

A divergência interpretativa a ser dirimida refere-se tanto ao conceito de “preço do espaço comercializável”, como de “tempo que seria utilizado com publicidade comercial”, para fins de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Para fins didáticos, analisaremos tais conceitos separadamente, começando pelo segundo.

**a) Tempo que seria utilizado com publicidade comercial:**

Na fórmula acima, o “tempo que seria utilizado com publicidade comercial”, nos termos do caput e do §3º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005 é aquele que, no período em que foi transmitida a propaganda eleitoral obrigatória, seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, limitado a 25% do tempo da propaganda eleitoral. Ou seja, não se trata da integralidade do tempo no qual transmitida a propaganda eleitoral obrigatória, mas, sim, do tempo que seria destinado à publicidade comercial durante a transmissão da propaganda eleitoral, com a limitação de 25% do tempo da propaganda eleitoral.

Por exemplo, se, no período de 1h, compreendido entre 19h30 e 20h30, a emissora destina 20 minutos à publicidade comercial, esse é “tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita”. No entanto, aplicando a limitação contida no §3º do art. 1º, o “tempo que seria utilizado com publicidade comercial”, para fins de exclusão do lucro real, seria de 15 minutos, isto é, “vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral”.

A divergência interpretativa a ser dirimida com relação ao “tempo que seria utilizado com publicidade comercial” refere-se à possibilidade de o contribuinte deduzir 25% do tempo destinado à propaganda eleitoral quando o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial no período for inferior a 25%. Isto é, seguindo no exemplo acima, caso o “tempo que seria utilizado com publicidade comercial” seja apenas 10 minutos do tempo da propaganda eleitoral, ainda assim, o contribuinte poderia considerar os 15 minutos, que equivale a 25% do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, para fins de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido? Ou os 15 minutos seriam o teto e o contribuinte deveria considerar apenas os 10 minutos, que se referem ao tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial?

O acórdão recorrido concluiu que o percentual de 25% é o teto, de forma que, se o contribuinte não se utiliza de 25% do tempo da propaganda eleitoral gratuita

para publicidade comercial, deve deduzir apenas o tempo efetivamente utilizado. O Acórdão paradigma nº 101-95.658, por sua vez, entendeu “que o tempo a ser utilizado para efeito de apuração do ressarcimento fiscal é aquele colocado à disposição da Justiça Eleitoral para encaixe da exibição do programa eleitoral/partidário gratuito, e não aquele efetivamente utilizado para a exibição do programa”.

Nesse ponto, entendo que assiste razão a decisão recorrida. A legislação adota, para fins de apuração do valor a ser excluído do lucro líquido, o tempo que seria destinado à publicidade comercial durante a transmissão da propaganda eleitoral – e não 25% do tempo da propaganda eleitoral.

Esse comando fica ainda mais claro quando se considera que os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no *caput* e não de forma autônoma. A Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, determina em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos”.

Aplicando tais lições ao presente caso, temos que, o *caput* do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005 estabelece que, na determinação do montante a ser excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, deve-se considerar o “tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita”. E, o §3º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, em complementação ao *caput*, limita esse tempo em “vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral”.

Portanto, a meu ver, o comando contido no *caput* e §3º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005 é claro ao estabelecer que, na fórmula de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido a título de propaganda eleitoral obrigatória, deve-se, primeiro, considerar o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita, em programação destinada à publicidade comercial, e, em seguida, verificar se tal montante está contido no teto de 25% do tempo da referida propaganda.

Nesse sentido é o voto do vencedor do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque proferido no Acórdão nº 1201-005.424, julgado em 16.11.2021:

A norma fala em “tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração daquela propaganda”. Para calcular esse tempo, é necessário saber: (i) qual o período de duração da propaganda eleitoral efetivamente veiculada e (ii) dentro desse período, qual o tempo que seria utilizado para publicidade comercial. O valor a ser deduzido deve corresponder a esse último tempo, pois ele corresponde ao valor que a emissora deixou de faturar efetivamente.

O referido §2º traz um limite para esse tempo. Segundo esse dispositivo, o tempo destinado à publicidade (dentro do período em que a propaganda eleitoral foi transmitida) não pode ser superior a 25% do tempo da transmissão dessa propaganda eleitoral. Trata-se de um teto, ou seja, primeiro encontra-se o tempo destinado à publicidade e depois se aplica o limite, se for o caso.

O contribuinte simplesmente foi direto ao teto, ou seja, beneficiou-se do máximo hipoteticamente compensável, o que não é lícito, pois a norma exige, expressamente, a efetividade.

#### **b) Preço do espaço comercializável**

Na fórmula acima, o “preço do espaço comercializável” é definido pelo §1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005 como sendo “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, o comando define como “preço do espaço comercializável” aquele “comprovadamente vigente”, mas exige que haja uma proporcionalidade entre os preços praticados “trinta dias antes e trinta dias depois” da data de início da propaganda partidária ou eleitoral.

Diante disso, o acórdão recorrido concluiu que se deve considerar como “preço do espaço comercializável” os valores efetivos apurados pela Fiscalização com base na escrituração e registros do contribuinte; enquanto o Acórdão paradigma nº 101-95.658 entendeu que “deve se ter como preço do espaço comercializável aquele determinado em Tabela de Preços da emissora vigente à época em que se encontrava em plena eficácia no mercado em geral, sem interferência de qualquer espécie”.

Da análise do caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, entendo que existem dois preços que podem ser distintos: (i) o “preço comprovadamente vigente no dia anterior ao início da propaganda eleitoral” e (ii) o “preço praticado 30 dias antes e 30 dias após o início da propaganda eleitoral”. Dessa forma, o contribuinte deve comprovar aquele preço vigente no dia anterior ao início da propaganda eleitoral, que, para fins de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido, é considerado o “preço do espaço comercializável”.

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

Mas, nos termos do caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, não basta que o contribuinte comprove o “preço vigente”, é preciso que o referido montante seja proporcional ao “preço praticado” antes e após o início da propaganda eleitoral. Dessa forma, caso a Autoridade Fiscal constate que o “preço

praticado” não guarda proporcionalidade com o “preço vigente” adotado pelo contribuinte, poderá desconsiderá-lo para fins de “preço do espaço utilizável” na apuração do montante a ser excluído do lucro líquido do período.

Assim entendo que o “preço do espaço comercializável” pode ser aquele contido na tabela pública de preços ou em qualquer outro documento apresentado pela emissora como apto a comprovar o preço vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral. No entanto, caso o preço contido na documentação apresentada pela emissora não guarde relação de proporcionalidade com o “preço praticado” – isto é, aquele adotado pelo contribuinte 30 dias antes e 30 dias após o início da propaganda eleitoral -, a Autoridade Fiscal poderá desconsiderar o preço utilizado pelo contribuinte, por falta de atendimento ao comando contido no caput e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005.

O art. 99 da Lei nº 9.504/1997, com a alteração promovida pelo art. 58 da Lei nº 12.350/2010, parece confirmar a interpretação no sentido de que, para fins de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido, não devem ser considerados os valores integrais informados na tabela pública de preços, mas, sim, um percentual desses valores, que correspondem ao preço efetivamente praticado. Confira-se:

Art. 58. O art. 99 da Lei no 9.504, de 30 de setembro de 1997, alterado pelo art. 3º da Lei no 12.034, de 29 de setembro de 2009, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 99. ....

§ 1º .....

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;

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.

§ 2º-A. A aplicação das tabelas públicas de preços de veiculação de publicidade, para fins de compensação fiscal, deverá atender ao seguinte:

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;

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.

§ 3º No caso de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), o valor integral da compensação fiscal apurado na forma do inciso II do § 1º será deduzido da base de cálculo de imposto e contribuições federais devidos pela emissora, seguindo os critérios definidos pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).” (NR)

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

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

Como se vê, a determinação da exclusão admitida em lei é dependente da demonstração do *tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita, em programação destinada à publicidade comercial*, para confirmação de que ele se encontra contido no teto de 25% do tempo da referida propaganda, bem como do *“preço praticado” com base nos documentos fiscais e contábeis do contribuinte*. São estes critérios que aproximam a remuneração da prática real do sujeito passivo e evitam descompassos como o aqui verificado, em que a exclusão representou 42% da receita bruta anual.

Contudo, no presente caso, como exposto na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, a Contribuinte, em resposta às intimações que lhe foram dirigidas, alegou que “para fins de compensação fiscal dos créditos eleitorais relativos ao ano de 2008, foram elaborados com base nos preços de tabela praticados pela TV Aratu” e que “instruída por sua Assessoria Jurídica, a TV Aratu elaborou a planilha com os dados e informações referentes ao ano de 2008 com base nos preços de tabela praticados no mercado local, daí porque não cabe, agora, adotar procedimento diferente conforme solicitado por V. Sa”.

A autoridade lançadora, assim, constatou que:

Diante da negativa do sujeito passivo em fornecer os elementos que possibilitassem a aferição dos valores excluídos do lucro líquido “compensação fiscal” para a determinação do lucro real, referente ao ano-calendário de 2008, nos termos estabelecidos na legislação de regência, lavrou-se em 23/01/2013, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, objetivando colher junto ao Sujeito Passivo os documentos capazes de comprovar cada um dos valores efetivamente recebidos, relativos à exibição da publicidade comercial praticada na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral, a fim de que, com esses elementos, pudesse a fiscalização determinar o valor que seria devido como benefício fiscal decorrente da perda de receita em face da cadência de horário comercial para a propaganda eleitoral e partidária.

Em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, o sujeito passivo apresentou o documento datado de 06/02/2013, e em anexo, cópias de 19 Faturas/Duplicatas e também os respectivos recebimentos dos créditos bancários. Tal documentação se revelou imprestável para fim a que se destinou, ou seja: (documentos capazes de comprovar cada um dos valores efetivamente recebidos, relativos à exibição de publicidade comercial praticada na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral); pelas seguintes razões:

- a) Informa o Sujeito passivo que “Como o dia 18.08.08 foi um sábado, enviamos as informações solicitadas referentes a 15 de agosto daquele ano, justamente dia anterior ao início da propaganda eleitoral obrigatória na televisão.” Equivoca-se o Sujeito Passivo quando afirma que o dia 18.08.08 foi um sábado, na verdade foi uma segunda feira; por outro lado, o início do período da propaganda eleitoral gratuita no rádio e na televisão se deu no dia 19/08/2008 (terça-feira), conforme Resolução TSE nº 22.579, de 30 de agosto de 2007, de modo que os documentos que deveriam ter sido apresentados seriam pertinentes ao dia 18/08/2008 (dia anterior ao início da propaganda eleitoral) e não do dia 15/08/2008 como pretendeu o Sujeito Passivo.
- b) As notas fiscais apresentadas pelo Sujeito Passivo referem-se a “VEICULAÇÃO DE COMERCIAIS”, por valores globais contratados para diversas inserções, não tendo sido apresentada qualquer informação individualizada referente ao valor, data, horário e tempo de inserção de forma a conhecer detalhes de cada uma delas, o que permitiria elaborar a grade horária de exibição de publicidade comercial do dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral. Além do mais, muitas notas fiscais foram emitidas no dia 21/08/2008, data esta, posterior ao início da propaganda eleitoral.
- c) Ressalte-se que o Sujeito Passivo deixou de apresentar documentos relativos a exibição da publicidade comercial do dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária que, diferentemente da

propaganda eleitoral que se concentrou em um determinado período (de 19/08/2008 a 02/10/2008), foi veiculada de janeiro a junho de 2008 em diversas datas e horários, conforme se verifica, inclusive, nas memórias de cálculo apresentadas pelo Sujeito Passivo.

A Contribuinte, assim, preferiu se escorar nas dificuldades apontadas, que não se justificam diante de sua obrigação de manter a guarda da documentação de suporte de sua escrituração, para que os fatos nela registrados lhe aproveitem, nos termos dos arts. 923 a 925 do RIR/99. E, como bem aponta a autoridade lançadora, a exclusão promovida representou 42% da receita bruta anual declarada, muito embora a divulgação gratuita de propaganda eleitoral tenha ocorrido apenas no período de 19/08/2008 a 02/10/2008, ocupando dois períodos de 30 minutos por dia, para além das inserções esporádicas de propaganda partidária entre janeiro e junho/2008.

Daí porque não merece reparos a decisão de 1ª instância que assim rejeitou as arguições da Contribuinte quanto às conclusões fiscais:

25. A TV Aratu dispõe de um determinado volume de horas no ano para a propaganda, seja de clientes, seja eleitoral, assim, a conclusão é que o tempo adicional despendido na Divulgação Eleitoral Gratuita no ano 2008, por se tratar de ano de eleições para Prefeito e Vice-Prefeito e Vereadores, teria sido tirado do tempo que a empresa oferecia aos seus clientes e que lhe gerava a Receita de Prestação de Serviços – e os números apontam que, para esse mesmo tempo de propaganda, a **Receita Líquida de Prestação de Serviços diminuiu em R\$649.135,37, enquanto que o mesmo tempo (que passou a ser aplicado na Divulgação Eleitoral Gratuita), rendeu em ressarcimento pela Divulgação Eleitoral Gratuita adicional, R\$6.477.157,45.**

[...]

33. Ou seja, a TV Aratu insiste em que seria a tabela de preços que informaria os valores dos preços praticados. No entanto, não era essa a legislação à época, que especificava claramente que se tratava do **Preço do espaço comercializável, que é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral.**

[...]

35. Como e vê, somente legislação posterior ao ano-calendário 2008, e que passou a vigor a partir de 20/12/2010, estabeleceu que o preço seria o das tabelas públicas de preços de veiculação de publicidade, porém, com as limitações dos incisos I e II reproduzidos supra.

36. Reitera-se que, para o ano-calendário 2008, o preço do espaço comercializável da emissora de rádio e televisão adotado na apuração do montante a excluir do lucro real a título de Divulgação Eleitoral Gratuita é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral e não o da tabela de preços como advoga a Litigante.

[...]

40. Transcrevem-se os dados de algumas das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, págs. 972/1.010, que o contribuinte apresentou alegando que eram do dia 15:

a. NF 51419, emitida 21/08/2008, com histórico “veiculação de comerciais (...) 11735.8.31 Telefonia (C-02)”, no valor de R\$3.248,52, para o cliente Lojas Insinuante S/A;

b. NF 51420, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais 008352 Crediamigo B15.686,84/C3.137,37/L12.549,47”, no valor de R\$15.686,84, para Banco do Nordeste do Brasil S/A;

c. NF 51428, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc1/2 (C-05)”, no valor de R\$385,00, para Luany Confecções (Loja da Fàbrica);

d. NF 51429, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc2/2 (C-05)”, no valor de R\$385,00, para Luany Confecções (Loja da Fàbrica);

e. NF 51427, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc2/2 (C-05)”, no valor de R\$1.050,00, para Vitor dos Anjos Marques;

f. NF 51426, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc 1/2 (C-05)”, no valor de R\$1.050,00, para Vitor dos Anjos Marques;

g. NF 51424, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc 2/3 (C-05)”, no valor de R\$385,00, para ABB Auto Escola;

h. NF 51425, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc 3/3 (C-05)”, no valor de R\$385,00 para ABB Auto Escola;

i. NF 51412, emitida em 15/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais 0000323 Institucional (NF/COB/AG C-04)”, no valor de R\$13.037,60, para Assembléia Legislativa do Estado da Bahia;

j. NF 51423, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Inserções no Prog. Canal de Compras Parc 1/3 C-05”, no valor de R\$330,00, para ABB Auto Escola;

k. NF 51408, emitida em 15/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais 433808 Linha Chevrolet NF/COB/AG C-06”, no valor de R\$1.165,50, para Assoc. Brás Conc. Chevrolet;

l. NF 51407, emitida em 15/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais 433808 Linha Chevrolet NF/COB/AG C-06”, no valor de R\$2.334,50, para General Motors do Brasil Ltda;

m. NF 51418, emitida em 21/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais Biboca Show”, no valor de R\$3.000,00, para P.C. de Souza Almeida;

n. NF 51415, emitida em 15/08/2008, histórico “Veiculação de Comerciais 0809/08 Calcitran B12 (NF/COB/AG c-04)”, no valor de R\$6.600,00, para Divicom Pharma Comércio e Atacado Ltda.

**41. Como se observa, nenhuma informação sobre a data e horário de veiculação e tempo aplicado que permita apurar o preço praticado, para fins de calcular o valor da Divulgação Eleitoral Gratuita excluída do Lucro Real.**

42. Na impugnação, apresentou o doc. 08 Demonstrativo dos Créditos Eleitorais, págs. 1.153/1.333, que são os demonstrativos já apresentados durante a fiscalização, os quais se analisa a seguir.

a. Janeiro/2008, págs. 1.154/1.160;

i. Demonstrativo dos Créditos Eleitorais de Inserções (§ 4º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005), jan/2008 – por dia, preço vezes 80%, totalizando o dia, e o total do mês R\$38.829,57 – refere-se a 100% do tempo utilizado em inserções de trinta segundos a um minuto; e Planilha detalhando o demonstrativo precedente: Período 01/01/2008 a 31/01/2008, na qual, diariamente, especifica o partido político, horário e duração (30, 60 segundos) e valor, totalizando R\$48.536,96 bruto x 80% = R\$38.829,57 – conclui-se que o tempo total de inserções de 30" a 1' em janeiro/2008 foi de 33 x 30", igual a 990" ou 16,5' (dezesesseis e meio minutos) **ou 0,275 horas**, nos horários sintetizados na tabela a seguir, e o valor pelo preço (informado como T-Jan/08, pág. 1.160) totalizaria R\$48.536,96, que multiplicados por 80% resultariam nos R\$38.829,57 de ressarcimento:

[...]

ii. Demonstrativo dos Créditos Eleitorais de Transmissões em Bloco:

1. Dia 24/01/2008 (quinta-feira): das 19:30 às 19:35, ou seja, 5', ou seja 10 inserções seguidas de 30", ao preço de R\$1.057,00 cada (preço P-24 da Tabela de janeiro/2008), multiplicado por 80%, e por 25%:  $10 \times 1.057,00 \times 80\% \times 25\% = 2.114,00$ ;

2. Dia 31/01/2008 (quinta- feira), idem (preço P-31)

3. Total R\$4.228,00, correspondentes a 10' (dez minutos) ou **0,167 horas** de propaganda em bloco.

iii. Portanto, em janeiro/2008, **0,275 horas** de inserções de 30" e 1' renderam R\$38.829,57, e **0,167 horas** de propaganda em bloco, renderam R\$4.228,00, totalizando **R\$43.057,56** e **0,442 horas**, o que resulta no preço de **R\$97.415,29/hora de propaganda partidária gratuita.**

1. à pág. 1.159, referente ao dia 24/01 verifica-se que a programação da emissora se iniciou às 05:22:30h e terminou 05:21:15, ou seja, a programação envolveu 24 horas do dia, mas os horários de propaganda política foram entre 08:30h e 23:41h (conforme a tabela à pág. 1.156);

2. À pág. 1.160, Tabela de Preços Janeiro/2008, onde consta no horário 18:00 Seg/Sáb Novela Chiquititas, preço 30" R\$1.057,00.

b. Fevereiro/2008, etc, analogamente.

c. Tomou-se ainda o mês de Setembro/2008, págs. 1.241/1.296, durante o qual ocorreu a propaganda eleitoral:

i. Demonstrativo dos Créditos Eleitorais de Inserções (§ 4º do art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005), **set/2008** – por dia, preço vezes 80%, totalizando o dia e o total do mês R\$1.971.569,39 – refere-se a 100% do tempo utilizado em inserções de trinta segundos a um minuto; e Planilha detalhando o demonstrativo anterior: Período 01/09/2008 a 30/09/2008 (págs. 1.241/1.267, na qual, diariamente, especifica o partido político, horário e duração (15, 30 ou 60 segundos) e valor, totalizando R\$2.464.461,74 bruto x 80% = R\$1.971.569,39 – conclui-se que o tempo total de inserções de 5", 6", 10", 15", 30" e 1' em setembro/2008 foi de 41.807" ou 696,783' (minutos) ou **11,613 horas**, e o valor pelo preço (informado como T-set/08, pág. 1.242) totalizaria R\$2.464.461,74, que multiplicados por 80% resultariam em R\$1.971.569,39 de ressarcimento;

ii. Demonstrativo dos Créditos Eleitorais de Transmissões em Bloco, págs. 1.268/1.269:

1. Dias 01 a 06, 08 a 13, 15 a 20, 22 a 27, 29 e 30/09, nos horários 13:00-13:30 e 20:30 à 21:00h, 30' ao dia ou 30"x60=1800" ao dia, totalizando 93.600" ou 1.560', ou 26 horas multiplicadas pelos preços de Tabela dos respectivos dias (que variou de R\$1.500,00/30" a R\$3.400,00/30"), resultou em R\$8.348.040,00, que multiplicados por 80% e 25% resultam no ressarcimento de R\$1.669.608,00

2. Assim, o total de R\$1.669.608,00 corresponde a 26h de propaganda em bloco.

iii. Portanto, em setembro/2008, **11,613horas** de inserções até 1' renderam R\$1.971.569,39, e **26horas** de propaganda em bloco, renderam R\$1.669.608,00, totalizando R\$3.641.177,39, para o total de 37,613 horas, o que resulta no preço de **R\$96.806,35/hora de propaganda eleitoral gratuita**;

1. às págs. 1.270/1.295, referentes aos dias 01 a 06, 08 a 13, 15 a 20, 22 a 27, 29 e 30/09, verifica-se que a programação envolveu 24 horas do dia, mas os horários de propaganda eleitoral foram entre 13:00-13:30 e 20:30 e 21:00;

2. À pág. 1.296, Tabela de Preços Setembro/2008.

43. Extraíram-se os valores da Receita Bruta mensal de Prestação de Serviços, dos Balancetes de Verificação:

[...]

## 44. Conclusão:

## a. Janeiro/2008:

i. a propaganda partidária (em inserções até 1' e em bloco) correspondeu 0,442 horas de publicidade que rendeu **R\$43.057,56 de ressarcimento ou R\$97.415,29/hora**

ii. 31 dias vezes 24 horas de programação, resultam em 744 horas no mês, ao longo das quais a emissora faturou R\$1.927.409,00 de serviços de propaganda para clientes; não há informação sobre quantas horas ou horários ocorreram essas propagandas mas, supondo que correspondam a 25% do tempo, então resultaria o preço de R\$10.362,41/hora, o que corresponderia a R\$R\$86,35 para 30", o que está muito distante da tabela de preços do contribuinte;

iii. por outro lado, para alcançar o preço/hora do ressarcimento (isso sem levar em conta que corresponde a 80% do preço do espaço comercializável), a propaganda dos clientes, corresponderia a apenas  $(R\$1.927.409/R\$97.415,29)=19,7855$  horas ao longo do mês janeiro/2008, ou 2,6% das 24 horas ao dia de programação, sendo duvidoso que o percentual do tempo em propaganda comercial seja tão pequeno.

## b. Setembro/2008:

i. a propaganda partidária/eleitoral (em inserções até 1' e em bloco) correspondeu 37,613 horas de publicidade que rendeu **R\$3.641.177,39 de ressarcimento ou R\$96.806,35/hora de propaganda eleitoral gratuita;**

ii. 30 dias vezes 24 horas de programação, resultam em 720 horas no mês, ao longo das quais a emissora faturou R\$1.625.142,15 de serviços de propaganda para clientes; não há informação sobre quantas horas ou horários ocorreram essas propagandas mas, supondo que correspondam a 25% do tempo, então resultaria o faturamento de R\$2.257,14/hora, ou R\$67,71 para 30", muito distante da tabela do contribuinte;

iii. **por outro lado, para alcançar o preço/hora do ressarcimento (isso sem levar em conta que corresponde a 80% do preço do espaço comercializável), a propaganda dos clientes teria que corresponder a  $(R\$1.625.142,15/96.806,35)=16,78$  horas ao longo do mês setembro/2008, ou 2,33% das 24 horas ao dia de programação ou 720 horas do mês.**

45. A conclusão é que são discrepantes os valores da propaganda cobrada dos clientes e os montantes que informou como direito ao ressarcimento, além de não ter apresentado as notas fiscais que demonstrassem o preço praticado às vésperas da propaganda gratuita, partidária e eleitoral, conforme foi intimado a fazer e conforme determina o artigo 1º, §1º do Decreto nº 5.331, de 2005 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 06 de março de 2006.

46. Portanto, não há como apurar qual foi o valor legal a ser ressarcido, sendo correto glosar a totalidade das exclusões que o contribuinte lançou. *(destaques do original)*

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte confronta especificamente abordagens que não afetam o cálculo da remuneração possível, defende a interpretação que extrai dos atos legais e regulamentares, e insiste que apresentou a documentação necessária para reconhecimento do benefício, sem confrontar as deficiências detalhadamente expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância. Por tais razões, inclusive, descabe o pedido de diligência para providências que a Contribuinte poderia ter adotado para produção de prova documental desde a impugnação.

Estas as razões, assim, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**