



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10580.722385/2013-62
ACÓRDÃO	1004-000.394 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES DA BAHIA LTDA.
INTERESSADO	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. Correta a glosa total do valor escriturado se o sujeito passivo não fornece os elementos necessários para aferição de sua conformidade com a permissão legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; votaram pelas conclusões, quanto aos fundamentos da primeira nulidade, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação à exigência principal, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação às arguições de “*violação ao direito de petição*” e “*à exorbitância da multa aplicada*”. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir os fundamentos do voto vencedor quanto à primeira nulidade, e o voto vencedor relativamente à exigência principal.

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. 1959/1984, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 1327/1341.

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

1. Trata-se de lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), formalizado através de auto anexado às e-fls. 02 a 18 e decorrente da impossibilidade de aferição e

determinação da compensação fiscal (exclusão do lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real) a que o sujeito passivo teria direito, pela cedência do horário gratuito destinado a propaganda eleitoral-partidária, durante o ano-calendário de 2008.

2. A fundamentação da autuação, acompanhada da descrição da ação fiscal, pode ser assim resumida, com fulcro nas e-fls. 05 a 07 do Auto de Infração, verbis:

“(…)

Em cumprimento às determinações decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 05.1.01.002012-00676-4, foi instaurado procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações concernentes à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2008, em especial, a correta apuração dos valores relativos ao benefício fiscal utilizado para compensar a perda de receita decorrente da cadência de horário comercial para a propaganda eleitoral e partidária.

A análise das memórias de cálculo apresentadas pelo Sujeito Passivo revelou que os cálculos do montante a ser excluído do lucro líquido a título do benefício fiscal foram realizados em desacordo com o que estabeleceu a legislação de regência, por conseguinte, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 01 para que o Sujeito Passivo apresentasse as informações de forma adequada a possibilitar a aferição dos valores excluídos do lucro líquido a título de "compensação fiscal", pela veiculação de propaganda partidária e eleitoral. Na data de vencimento do prazo concedido no Termo de Intimação Fiscal nº 01, o Sujeito Passivo apresentou o documento datado de 08/10/2012 solicitando prorrogação de prazo por quarenta dias a fim de atender ao requisitado no referido termo.

Ultrapassado o prazo de quarenta contados a partir das da ciência do citado termo (29/09/2012), sem que o Sujeito Passivo tenha apresentado as informações requeridas, lavrou-se em 21/11/2012, o TERMO VERIFICAÇÃO E DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02, para que o Sujeito Passivo apresentasse as informações de forma adequada à verificação da correta apuração dos valores relativos ao benefício fiscal utilizado para compensar a perda de receita decorrente da cadência de horário comercial para a propaganda eleitoral e partidária. Sendo assim, constou do citado termo, em seu item II. intimação para o Sujeito Passivo apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, elementos que possibilitassem a aferição dos valores excluídos do lucro líquido para a determinação do lucro real "compensação fiscal", referente ao ano-calendário de 2008, nos termos estabelecidos na legislação de regência, sob pena de serem glosados os valores excluídos a esse título, por terem sido apurados ao arrepio da legislação e por não terem sido fornecidos elementos capazes de promover a sua correta apuração.

Em resposta, o Sujeito Passivo apresentou o documento datado de 17/12/2012, alegando, em resumo, que: "... em atendimento à Intimação nº 02, apresentar, por amostragem, as informações solicitadas, referentes aos valores praticados em operações com anunciantes, por horário de exibição, descritas nos mapas de exibição anexados, compreendidas no período fiscalizado." (grifou-se); que, "... os valores praticados nas referidas operações correspondem aos valores fixados na tabela de Anúncios publicada de acordo com as Normas-Padrão de Atividade Publicitária,...", e que, "A intimada esclarece ainda que o grande volume de operações praticadas durante o período fiscalizado a impossibilita de apresentar a totalidade das informações e documentos solicitados, considerando o prazo exíguo fixado pela d. fiscalização."

Ressalte-se que a fiscalização em nenhum momento requereu a apresentação de informações por amostragem, de modo que não cabe ao Sujeito Passivo a determinação de critérios de auditoria fiscal. Por outro lado, não lhe assiste razão argumentar que fica impossibilitada de apresentar a totalidade das informações e documentos solicitados em razão do grande volume de operações praticadas, se

sequer solicitou prorrogação do prazo. Todos os pedidos de prorrogação de prazo solicitados pelo Sujeito Passivo foram integralmente concedidos.

Diante da falta de apresentação, pelo Sujeito Passivo, dos elementos necessários 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 INTIMAÇÃO FISCAL N° 03, objetivando colher junto ao Sujeito Passivo 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 INTIMAÇÃO FISCAL N° 03, o sujeito passivo apresentou o documento datado de 06/02/2013, e em anexo, cópias de "extratos de conta corrente + relatório sistema interno Band", afirmando que "... comprovam cada um dos valores efetivamente recebidos conforme amostragem anterior.". 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 da 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) Mais uma vez, o Sujeito passivo apresentou documentos segundo seus próprios critérios de amostragem, quando, o que requereu a fiscalização, foi a apresentação de "cada um dos valores efetivamente recebidos, relativos à exibição da publicidade comercial", ou seja, todos os documentos que de forma individualizada pudessem comprovar o valor da publicidade comercial praticada no dia anterior à veiculação de propaganda eleitoral e partidária.

b) Por outro lado, não seria a apresentação de qualquer documento, seriam apenas aqueles 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, ou seja, não interessava saber de valores de propaganda comercial que não fossem aqueles veiculados na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de veiculação de propaganda eleitoral e partidária.

Ademais, no ano-calendário de 2008, na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, o Sujeito Passivo informou em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, uma exclusão de divulgação eleitoral gratuita {termo considerado em sua acepção ampla, ou seja: propaganda partidária, eleitoral, etc.) no valor de R\$ 8.270.624,20, equivalentes a aproximadamente 54% da receita bruta anual declarada de R\$ 15.433,409,86, o que denota ter havido superavaliação do valor do benefício fiscal, haja vista que o tempo despendido na divulgação gratuita de propaganda eleitoral (que se concentrou no período de 19/08/2008 a 02/10/2008), tendo ocupado o horário televisivo em dois períodos de trinta minutos por dia, conforme "Regras da propaganda eleitoral gratuita", cópia em anexo, e, bem assim, da propaganda partidária que foi realizada no período de janeiro a junho de 2008, cujas inserções foram informadas pelo Tribunal Regional Eleitoral da Bahia, conforme Ofício n° 5 - SJU/CORIP/SERPAC, de 16 de outubro de 2012, cópia anexa, jamais poderiam resultar no valor calculado pelo Sujeito Passivo, considerando que o tempo que poderia ser destinado à propaganda comercial superou em muito aquele que foi destinado à propaganda eleitoral e partidária.

Pelo exposto, e ainda considerando a total impossibilidade de aferição e determinação do valor do benefício fiscal a que o Sujeito Passivo teria direito, devido à falta de apresentação de informações e documentos que estão sob sua

exclusiva tutela, procede-se a glosa da parcela de R\$ 8.270.624,20 que fora excluída do lucro líquido, recompondo-se a apuração do IRPJ no ano-calendário de 2008.

(...)”

3. A contribuinte foi cientificada da autuação em 13/03/2013 (e-fl. 1325) e apresentou, em 11/04/2013 (e-fl. 1327), impugnação de e-fls. 1327 a 1341 e anexos. Após breve descrição da autuação, aduz, em breve síntese, os seguintes argumentos:

a) Ressalta ser incontestável que transmitiu propagandas políticas e eleitorais durante o ano-calendário de 2008, não por sua opção, mas por obrigação imposta pela Lei no. 9.096, de 19 de setembro de 1995, em seu art. 46, classificando como absurda a fundamentação da autoridade autuante, no sentido de que não houve qualquer propaganda partidária ou eleitoral transmitida pela autuada no referido ano, de forma a que não fizesse jus à compensação fiscal objeto de glosa;

b) Entende que suposta dúvida do autuante provavelmente reside em quantificar o número de vezes que foram veiculadas e quais os valores das propagandas partidárias e eleitorais transmitidas pela impugnante no ano de 2008 e, por não conseguir quantificar tais itens, está sendo alegado que a impugnante não transmitiu qualquer propaganda;

c) Afirma que a autoridade autuante não tem/teve o interesse em calcular quantas foram e quais os valores das referidas propagandas, ainda que a impugnante tenha disponibilizado ao autuante e, agora, mais uma vez, em anexo à impugnação, todas planilhas demonstrando quantas foram as propagandas transmitidas no ano de 2008 e os seus respectivos valores de forma detalhada, minuciosa. Para respaldar ainda mais os documentos apresentados pela impugnante, apresenta, ainda, decisões judiciais prolatadas pelo Emérito Tribunal Regional Eleitoral – TRE, que comprovariam os horários em que foram transmitidas as propagandas partidárias e eleitorais, bem como os respectivos valores das propagandas, sendo que nem mesmo tais horas, estipuladas a todas as transmissoras de rádio e televisão de forma equânime pelo Tribunal Regional Eleitoral – TRE, foram consideradas pelo autuante;

d) Argumenta que o autuante exigiu da impugnante uma série de documentos sem qualquer respaldo legal, em total afronta ao Princípio da Legalidade estampado no art. 37 da Constituição Federal, informando que a impugnante possui uma Tabela de Preços fixada de acordo com o disposto pelo Conselho Executivo das Normas - Padrão – CENP (e não por sua discricionariedade), mas que o preço efetivo aplicado às propagandas partidárias e eleitorais transmitidas não correspondeu ao preço "cheio" da tabela da Rádio e Televisão Bandeirantes, e sim um preço significativamente menor, conforme pode ser constatado pelo cotejo das propagandas veiculadas e da tabela de preços da Bandeirantes Bahia;

e) Entende que caberia ao autuante realizar seu trabalho de fiscalização, cotejando as propagandas veiculadas e a tabela de preços da Bandeirantes, a fim de constatar se a impugnante atendeu aos ditames da Lei, não estando documentado no Auto de Infração (por meio de cálculos, exemplos e tabelas demonstrativas) que os cálculos do montante excluído pela impugnante do lucro líquido a título de benefício fiscal foram realizados em desacordo com o que estabelece a legislação de regência, tal como ali alegado;

f) Entende que a obrigação da impugnante era a de apresentar toda a documentação que comprovasse a veiculação de todas as propagandas partidárias e eleitorais transmitidas no ano de 2008 bem como a tabela de preços utilizada, e isso foi plenamente realizado, cabendo a aferição da adequação dos valores excluídos do lucro líquido à autoridade autuante, e não à impugnante;

g) Alega que, por não querer ou por ter dificuldades na realização do trabalho, preferiu a autoridade lançadora simplesmente glosar integralmente a propaganda eleitoral gratuita excluída do lucro líquido no montante de R\$ 8.270.624,20, recompondo arbitrariamente a apuração do IRPJ no ano-calendário de 2008, sob a singela e falsa alegação de "impossibilidade de aferição e determinação do valor do benefício fiscal a que

o sujeito passivo teria direito, devido à falta de apresentação de informações e documentos que estão sob sua exclusiva tutela", ressaltando que, quando da entrega de toda a documentação relativa à propaganda partidária e eleitoral transmitida no ano de 2008, um preposto da impugnante esteve na Receita Federal e explicou pessoalmente à autoridade autuante a sistemática de cálculo do valor da propaganda realizado;

h) Repete, uma vez mais, que a autoridade autuante alega que não houve transmissão de propaganda durante o ano de 2008, insurgindo-se contra tal alegação, ressaltando que exerceu apenas seu direito subjetivo, previsto no art. 99 da Lei no. 9.504, de 1997, sendo que a autoridade autuante está criando obstáculos infundados para o exercício de tal direito, para sustentar resumidamente que o auto deve ser extinto pelos seguintes motivos: h.1) Primeiro, porque não há dúvida que a Rádio e Televisão Bandeirantes transmitiu propaganda partidária e eleitoral no ano de 2008, por força de obrigatoriedade imposta por Lei e pelo Tribunal Regional Eleitoral – TRE; h.2) Segundo, a impugnante comprovou, na forma de anexo, quantitativamente, as diversas propagandas partidárias e eleitorais que transmitiu; h.3) Terceiro, a impugnante também comprovou o valor das propagandas cobrado no ano de 2008, lembrando que a impugnante possui uma Tabela de Preços fixada de acordo com o disposto pelo Conselho Executivo das Normas - Padrão - CENP, e que o preço efetivo aplicado às propagandas partidárias e eleitorais não correspondeu ao preço "cheio" da tabela da Rádio e Televisão Bandeirantes, e sim um preço significadamente menor, conforme pode ser constatado pelo cotejo das propagandas veiculadas e da tabela de preços da Bandeirantes Bahia, ressaltando que a quantidade de propagandas eleitorais e partidárias são pré-fixadas pelo Tribunal Regional Eleitoral, não cabendo à impugnante modificá-la discricionariamente;

i) Passa a alegar que teriam sido violados, pelo auto de infração sob análise, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade insculpidos no art. 2º. da Lei no. 9.784, de 1999, na medida em que, em seu entender, o autuante, apesar de ter plena ciência de que a impugnante transmitiu propagandas partidárias e eleitorais no ano de 2008, mas, por não querer ou, supostamente, não estar conseguindo quantificar as referidas propagandas, entendeu ser melhor aplicar uma punição como se a impugnante não houvesse transmitido qualquer propaganda partidária e eleitoral. Ressalta que transmitiu a quantidade declarada de propagandas partidárias e eleitorais no ano de 2008, conforme demonstra a planilha detalhada juntada em anexo. Assim, deve ser mantida a dedução do benefício fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral e partidária no montante integral de R\$ 8.270.624,20, mas, caso a autoridade julgadora discorde dos valores fornecidos pela impugnante, que, então, seja determinada perícia para apontar o valor supostamente "correto". Cita doutrina a propósito;

j) Na mesma linha de argumentação, entende que também teria restado violado o princípio-postulado da Verdade Real, na medida em que: j.1) Ainda que, incontestavelmente, a autuada tenha transmitido propaganda eleitoral-partidária durante o ano-calendário de 2008, o autuante afirma que a impugnante não transmitiu qualquer propaganda deste tipo, não podendo, assim, deduzir nenhum valor a título de benefício fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral e partidária naquele ano; j.2) A impugnante apresentou corretamente quantas foram e os respectivos valores das propagandas partidárias e eleitorais, tendo a autoridade fiscal discordado dos cálculos apresentados, mas não apresentando quais seriam, supostamente, os cálculos corretos;

k) Deduz, a seguir, pedido subsidiário de realização de perícia, com fulcro no art. 16, IV, do Decreto no. 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF) e nos arts. 2º., X, e 37 da Lei no. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a fim de quantificar o número de propagandas partidárias e eleitorais transmitidas pela impugnante, bem como os seus respectivos valores. Aqui, ressaltar seu entendimento de que a realização de perícia não causará qualquer prejuízo ao presente feito administrativo, defendendo que sua realização permitirá que se esclareça de forma fidedigna a realidade dos fatos, e, por conseguinte, possibilitará que a Receita Federal proceda de maneira mais adequada de acordo com os imperativos da Lei. Deduz quesitos e nomeia assistente técnica, no caso de restar o pleito atendido.

l) Por fim, argui violação aos seguintes princípios, vinculantes à Administração Pública:

l.1) Princípio da Legalidade: Alega que a Receita Federal não pode fazer exigências à impugnante sem o devido respaldo da Lei (lei em sentido estrito, votada e aprovada pelo poder legislativo), sendo que exigências fundamentadas em meras Instruções Normativas desgarradas da lei e que inovam a ordem jurídica não podem ser utilizadas pela Receita Federal por ferirem de morte o princípio da legalidade. No caso, entende ter comprovado através de diversos documentos a veracidade das suas declarações e, assim, a autoridade fiscal somente poderia fazer novas exigências documentais se assim estivesse previsto em Lei em sentido estrito, o que não ficou demonstrado no presente Auto de Infração;

l.2) Princípio da Razoabilidade: Entende que, no presente Auto de Infração, a autoridade autuante está agindo com total discrepância da razoabilidade: Consiste num absurdo a exigência de novos documentos, de forma arbitrária, unilateral e descabida, sem o amparo da Lei, bem como a alegação de que a impugnante não transmitiu qualquer propaganda partidária e eleitoral no ano de 2008, tendo sido, por isso, integralmente glosada a dedução do benefício fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral e partidária no montante de R\$ 8.270.624,20. Assevera que não é razoável punir uma empresa que efetivamente transmitiu propagandas partidárias e eleitorais, e apresentou uma vasta gama de documentos comprovando os referidos serviços, como se não tivesse prestado qualquer informação à Receita Federal. Não pode a Receita Federal num ato unilateral beneficiar-se da situação fechando os olhos para o que é razoável e real. A Receita Federal deve, portanto, lastrear as suas autuações em parâmetros razoáveis, o que não foi observado no presente caso concreto;

l.3) Princípio da Finalidade: Aqui, entende que a finalidade da Receita Federal em exigir documentação sobre as transmissões de propaganda partidária e eleitoral é se certificar de que as emissoras de rádio e televisão efetivamente prestavam o serviço de propaganda no período eleitoral e que os documentos apresentados pela impugnante já esclarecem as dúvidas enfrentadas pela Receita Federal, ou seja, de fato a impugnante transmitiu muitas propagandas partidárias e eleitorais no ano de 2008;

l.4) Princípio da Ampla Defesa: Alega que está impossibilitada de exercer com plenitude o seu direito de defesa, isto porque não foi disponibilizado pela Receita Federal os cálculos supostamente corretos sob o ponto de vista da autoridade autuante. Argumenta que somente poderia defender-se de forma ampla caso soubesse com exatidão qual o cálculo "correto" na visão da Receita Federal, cálculo este que não foi demonstrado.

m) Assim, requer:

m.1) Que se julgue procedente a presente Impugnação, declarando a extinção do crédito de R\$ 717.343,16 lançado no presente Auto de Infração, bem como a nulidade de todo o Processo Administrativo por ter havido grave ofensa à Verdade Real, ao Postulado da Razoabilidade e da Proporcionalidade, bem como aos princípios da Legalidade, da Ampla Defesa e do Contraditório, mantendo-se a dedução do benefício fiscal pela veiculação de propaganda eleitoral e partidária no montante integral de R\$ 8.270.624,20, e arquivando-se os autos do processo;

m.2) Caso não seja acolhido o pedido de extinção do Auto e a nulidade do Processo Administrativo, que se proceda pela realização de perícia para constatação real do valor a ser deduzido pela impugnante na apuração do Imposto de Renda de 2008 pela veiculação de propaganda eleitoral e partidária naquele ano;

m.3) Protesta pela produção de todos os demais meios de prova em Direito admitidos, objetivando chegar à adequada elucidação do feito;

m.4) Que sejam todos os atos desse processo de interesse da impugnante publicados em nome do Advogado César Augusto Machado, OAB-BA nº 14.763, endereço profissional à [...], com endereço eletrônico [...], sob pena de nulidade do ato.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PATRONO. SÚMULA CARF 110.

Consoante art. 23, incisos, II e III e §§ 3º, 4º e 5º, do Decreto no. 70.235, de 1972, a intimação por via postal ou meio eletrônico, em substituição à intimação pessoal (a exclusivo critério da Administração), será sempre realizada no domicílio tributário do sujeito passivo, sendo incabível a intimação dirigida ao endereço de seu advogado.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

A nulidade do auto de infração depende da caracterização das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto no. 70.235, de 1972 (lavratura por autoridade incompetente ou preterição do direito de defesa) ou de prejuízo às demais garantias materiais e processuais legalmente disponibilizadas ao contribuinte.

BENEFÍCIO FISCAL. COMPENSAÇÃO FISCAL PELA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA OU ELEITORAL. PREÇOS EFETIVAMENTE PRATICADOS. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO EM PUBLICIDADE COMERCIAL.

Para o ano-calendário de 2008, para fins de exclusão, quando da apuração do Lucro Real, de compensação fiscal decorrente da veiculação de propaganda partidária ou eleitoral são aplicáveis as regras previstas no Decreto nº. 5.331, de 2005.

Cabe à contribuinte-beneficiária comprovar o atendimento aos critérios e requisitos legais aplicáveis, quando da determinação: a) do preço do espaço comercializável (preço efetivamente praticado pela beneficiária) e b) do tempo equivalente em sua programação que seria efetivamente utilizado pela emissora, para veiculação de publicidade comercial.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Incumbe à contribuinte o ônus de comprovar, até a fase impugnatória, o atendimento aos critérios de cálculo e requisitos legais estabelecidos para fins de fruição do benefício fiscal de compensação por veiculação de propaganda política e partidária gratuita, restando incabível o deferimento de perícia de forma a suprir eventual inércia probatória da beneficiária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1990/2027, via do qual desenvolve os argumentos estruturados nos seguintes tópicos:

- 2.1. Da nulidade do lançamento pelo manifesto vício material. Da aplicação equivocada de norma jurídica.
- 2.2. Da nulidade do presente auto de infração por preterição ao direito de defesa. Da violação aos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal. Da busca da verdade real.
- 2.3. Da nulidade do auto de infração por violação ao princípio da legalidade.
 - 2.3.1. Da violação ao princípio da legalidade por decreto reduzir benefício estabelecido em lei.
 - 2.3.2. Da violação ao princípio da legalidade tendo em vista a impossibilidade de discricionariedade no lançamento tributário.

- 2.4. Da nulidade do presente auto de infração por inobservância ao princípio da motivação dos atos administrativos.
- 2.5. Da violação ao direito de petição da recorrente. Da aplicação de penalidade com efeito de sanção política.
- 2.6. Da exorbitância da multa aplicada. Da inobservância ao princípio do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

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.

PRELIMINARES DE NULIDADE

7.A Recorrente suscita três ordens de questionamentos que demandam tratamento preliminar ao mérito. A primeira alegação refere-se à aplicação equivocada da legislação pelo cancelamento integral do benefício fiscal sem utilização do instituto do arbitramento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, matéria que se caracteriza como vício material na constituição do crédito tributário. A segunda alegação diz respeito à preterição ao direito de defesa pelo indeferimento de prova pericial requerida, questão de natureza processual que afeta a validade do procedimento administrativo. A terceira alegação relaciona-se à inobservância do princípio da motivação dos atos administrativos, vício formal que compromete a possibilidade de controle de legalidade da decisão. Conquanto estas matérias sejam apresentadas imiscuídas com o mérito, sua apreciação demanda análise conjugada de aspectos formais e materiais do lançamento tributário.

8.Nesses itens, a Recorrente sustenta que (i) a autoridade fiscal aplicou equivocadamente a legislação ao cancelar integralmente o benefício fiscal sem utilizar o instituto do arbitramento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional; (ii) que houve preterição ao direito de defesa, com violação aos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, uma vez que o indeferimento da prova pericial requerida pela contribuinte, sem fundamentação adequada, teria comprometido a validade de todo o processo administrativo subsequente; e (iii) que foi inobservado o princípio da motivação dos atos administrativos, pois a Lei 9.784 de 1999 exige que a Administração indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões, especialmente quando neguem, limitem ou afetem direitos, sendo que, no caso, a autoridade fiscal não teria especificado com clareza quais documentos seriam necessários nem

fundamentado adequadamente a impossibilidade de aferição, limitando-se a afirmações genéricas incompatíveis com o dever de motivação.

NULIDADE POR SUPOSTO VÍCIO MATERIAL NA APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

9. Inicialmente, cumpre distinguir os conceitos de vício material insanável e de erro na quantificação da matéria tributável. O vício material que conduz à nulidade do lançamento é aquele que compromete a própria existência jurídica do ato administrativo, seja por ausência de pressuposto de fato indispensável à sua configuração, seja por incompetência absoluta da autoridade que o praticou, seja por defeito que impossibilite a identificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que se pretende constituir. São vícios que atingem a substância mesma do ato, impedindo que produza qualquer efeito jurídico válido.

10. Diversamente, o erro na determinação da base de cálculo ou na quantificação do tributo devido, ainda que relevante, não configura vício de nulidade, mas sim *error in iudicando* passível de correção pela própria instância administrativa no exercício regular de suas competências revisoras. O sistema processual administrativo tributário foi concebido justamente para permitir o controle de legalidade dos lançamentos fiscais, incluindo a revisão de eventuais equívocos na mensuração da matéria tributável. Essa possibilidade de correção decorre diretamente dos artigos 145, incisos I e II do Código Tributário Nacional, que autorizam a alteração do lançamento regularmente notificado em virtude de impugnação do sujeito passivo ou de recurso de ofício, e do artigo 60 do Decreto 70.235, de 1972, que expressamente determina que irregularidades, incorreções e omissões diferentes daquelas que configuram nulidade formal não importam em invalidade do ato, devendo ser sanadas quando não influírem na solução do litígio.

11. No caso concreto, a aplicabilidade do instituto do arbitramento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional exige análise específica. Este dispositivo estabelece que, quando não merecerem fé as declarações do sujeito passivo ou quando os esclarecimentos prestados forem insuficientes, a autoridade poderá arbitrar a base de cálculo mediante processo regular. Importante destacar que o arbitramento não constitui faculdade discricionária do Fisco, mas sim técnica subsidiária de apuração da matéria tributável em situações excepcionais, cuja aplicação deve observar critérios de razoabilidade e proporcionalidade. A questão central a ser enfrentada consiste em verificar se, no caso dos autos, a documentação apresentada pela Recorrente justificaria a glosa integral do benefício, ou se permitiria a aplicação de técnica de arbitramento para quantificação do montante correto a ser excluído.

12. Conforme detalhadamente registrado no auto de infração e nos relatórios fiscais, a fiscalização instaurou procedimento fiscalizatório regular mediante o qual intimou a Recorrente, por meio de sucessivos Termos de Intimação Fiscal, a apresentar documentação comprobatória que permitisse aferir a correção dos valores excluídos segundo os critérios estabelecidos no Decreto 5.331, de 2005. O Termo de Intimação Fiscal número 01 solicitou informações sobre datas e horas de veiculação da propaganda eleitoral e partidária, bem como valores praticados na veiculação de publicidade empresarial nos trinta dias anteriores e

posteriores à data de início da propaganda, de forma a comprovar a proporcionalidade exigida pelo artigo 1º, § 1º do referido decreto. Diante da insuficiência das informações inicialmente prestadas, foi lavrado o Termo de Verificação e de Intimação Fiscal número 02, no qual a autoridade fiscal demonstrou especificamente as inconsistências verificadas nas memórias de cálculo apresentadas, apontando que a contribuinte havia utilizado percentual fixo de 25% para definir o tempo da propaganda, quando este percentual constitui limite máximo legal e não parâmetro absoluto de cálculo, e que os valores apresentados baseavam-se em tabela de preços sem demonstração dos valores efetivamente praticados.

13. Diante da persistente insuficiência dos elementos apresentados, a fiscalização lavrou ainda o Termo de Intimação Fiscal número 03, solicitando 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. A Recorrente, em resposta, apresentou documentos por amostragem de sua própria escolha, alegando que a apresentação da totalidade das informações seria impossível em razão do grande volume de operações e do prazo exíguo, embora não tenha solicitado prorrogação do prazo concedido.

14. Esse procedimento, ainda que possa ser objeto de controvérsia quanto ao acerto da solução adotada no plano material, não configura vício de nulidade. A autoridade fiscal identificou adequadamente o sujeito passivo, descreveu com precisão o fato objeto da autuação, indicou os fundamentos legais da exigência e quantificou o valor glosado. O lançamento contém todos os elementos essenciais previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972. A circunstância de a fiscalização ter concluído pela glosa total do benefício, em vez de ter procedido a cálculo alternativo com base em critério diverso daquele empregado pela contribuinte, não retira a validade formal do ato administrativo, tratando-se de questão meritória a ser analisada no âmbito do julgamento de mérito da controvérsia.

15. A glosa integral de benefício fiscal cuja extensão não pode ser adequadamente aferida pela autoridade fiscal constitui medida que demanda análise criteriosa das circunstâncias concretas. Quando o contribuinte se beneficia de exclusão da base de cálculo do tributo e os elementos apresentados revelam-se insuficientes para verificar a correção do valor excluído segundo os critérios legalmente estabelecidos, a autoridade fiscal deve avaliar se há ausência de elementos essenciais que impeça qualquer quantificação razoável, hipótese em que se justifica a desconsideração integral do benefício, ou se há elementos parciais que, conquanto insuficientes para validar integralmente o valor declarado, permitem estimar o montante correto mediante aplicação do artigo 148 do Código Tributário Nacional. No presente caso, não se discute a ocorrência fática das transmissões de propaganda eleitoral e partidária, conforme expressamente consignado no auto de infração ao afirmar que a impossibilidade de aferição se refere à determinação do montante passível de dedução. A controvérsia circunscreve-se à adequação da metodologia de quantificação empregada pela contribuinte, especificamente quanto ao uso de tabela de preços em lugar de valores efetivamente praticados nas operações comerciais e à

aplicação de percentual fixo de 25% sem demonstração do tempo efetivamente ocupado com publicidade comercial no horário correspondente. Esta questão metodológica, ainda que possa eventualmente ensejar a aplicação do instituto do arbitramento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, caracteriza-se essencialmente como matéria de mérito relacionada à interpretação dos critérios legais de quantificação do benefício e à suficiência da prova documental apresentada, não configurando vício formal ou material que comprometa a validade do lançamento tributário. A fiscalização não está obrigada a proceder ao arbitramento quando a documentação apresentada pelo contribuinte revela metodologia incompatível com os critérios legais estabelecidos e o próprio contribuinte, após sucessivas intimações, apresenta apenas documentos por amostragem alegando impossibilidade de fornecer a totalidade das informações necessárias.

16. Nessa ordem de ideias, a invocação do artigo 148 do Código Tributário Nacional como fundamento para a nulidade revela-se inadequada. O arbitramento previsto nesse dispositivo aplica-se quando a autoridade fiscal não dispõe de elementos suficientes para apuração direta da base de cálculo do tributo, e não quando há divergência quanto à metodologia de cálculo de benefício fiscal ou quando o contribuinte deixa de apresentar documentação necessária à verificação da regularidade da exclusão por ele efetuada. O arbitramento constitui técnica subsidiária de apuração da matéria tributável em situações excepcionais nas quais não é possível proceder à determinação precisa da base de cálculo, pressupondo a inexistência ou insuficiência dos elementos informativos ordinários. Não se confunde com a situação em que há documentação sob a guarda exclusiva do contribuinte que este se recusa a apresentar ou apresenta de forma parcial, hipótese na qual cabe à autoridade fiscal realizar o lançamento segundo os elementos disponíveis, submetendo-o ao controle de legalidade no processo administrativo.

17. A doutrina invocada pela Recorrente, embora correta em seus fundamentos gerais, não se aplica ao caso em exame. A nulidade pressupõe vício insanável que compromete a própria existência jurídica do ato administrativo, o que manifestamente não ocorre quando a autoridade fiscal aplica interpretação da legislação tributária que, embora eventualmente equivocada, é tecnicamente sustentável e encontra respaldo em atos normativos infralegais editados pela própria administração tributária.

18. É relevante observar que a própria Recorrente reconhece, em suas razões recursais, que a controvérsia versa sobre divergência interpretativa quanto aos critérios de apuração do benefício fiscal. A fiscalização entendeu ser necessária a demonstração dos preços efetivamente praticados nas operações comerciais e do tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial no horário correspondente, ao passo que a contribuinte sustenta ser suficiente a apresentação de memórias de cálculo baseadas em tabela de preços e em percentual fixo. Essa divergência hermenêutica é precisamente o objeto do mérito do recurso e será oportunamente enfrentada na análise da matéria de fundo. O que importa destacar, para fins de rejeição da preliminar de nulidade, é que a existência de controvérsia interpretativa não

caracteriza vício insanável do lançamento, mas sim questão meritória sujeita ao controle de legalidade exercido pelas instâncias julgadoras.

19. Por todas essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade por suposto vício material do lançamento.

NULIDADE POR ALEGADA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

20. O direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pelo inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, não se confunde com o direito irrestrito à produção de qualquer prova requerida pela parte, independentemente de sua pertinência, necessidade ou utilidade para o deslinde da controvérsia. O princípio constitucional assegura ao litigante o direito de apresentar todos os argumentos e provas que reputar relevantes para a demonstração de suas razões, mas não impede que a autoridade julgadora, mediante decisão fundamentada, indefira a produção de provas que considere desnecessárias, impertinentes ou protelatórias.

21. A possibilidade de indeferimento de provas desnecessárias encontra-se prevista no artigo 16, §4º, do Decreto 70.235, de 1972, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses de impossibilidade por motivo de força maior, superveniência do fato ou do direito, ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A norma estabelece claramente que o ônus probatório deve ser exercido na fase impugnatória, não sendo lícito ao contribuinte pretender suprir eventual inércia ou insuficiência probatória mediante pedido de perícia formulado subsidiariamente.

22. A decisão recorrida fundamentou adequadamente o indeferimento do pedido de perícia. A controvérsia versada nos autos não envolve questão técnica complexa que demande conhecimentos especializados estranhos ao domínio da autoridade julgadora. Trata-se de divergência eminentemente jurídica quanto à interpretação dos critérios legais de apuração do benefício fiscal previsto no Decreto 5.331, de 2005, especificamente no tocante aos conceitos de preço do espaço comercializável e tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial. A solução dessa controvérsia não depende de avaliação técnica pericial, mas sim de interpretação das normas jurídicas aplicáveis e de verificação do cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos, atividades que constituem competência típica e indelegável da autoridade julgadora.

23. A prova pericial, no processo administrativo tributário, destina-se à elucidação de fatos cuja apuração demande conhecimentos técnicos especializados de que não disponha a autoridade julgadora. Diversamente, quando a controvérsia se circunscreve à interpretação de conceitos jurídicos ou à aplicação de critérios normativos previstos na legislação tributária, a perícia revela-se desnecessária e até mesmo inadequada, porquanto a definição do sentido e do alcance das normas jurídicas constitui atividade privativa do julgador, insuscetível de delegação a terceiros. Admitir que o significado de expressões legais como preço do espaço comercializável ou

tempo efetivamente utilizado pudesse ser determinado por perícia técnica equivaleria a transferir ao perito a função jurisdicional de interpretar a lei, subvertendo a estrutura do processo administrativo tributário e violando o princípio da inafastabilidade do controle de legalidade dos atos administrativos.

24.No caso sob exame, a Recorrente pretendia que fosse realizada perícia para demonstrar a quantidade de propagandas partidárias e eleitorais transmitidas e seus respectivos valores. Todavia, essa quantificação não constitui questão técnica passível de elucidação mediante perícia, mas sim questão de fato que deveria ter sido comprovada documentalmente pela contribuinte na fase impugnatória, mediante apresentação dos elementos probatórios que se encontram sob sua exclusiva guarda. A autoridade julgadora tem plenas condições de examinar os demonstrativos eventualmente apresentados pela contribuinte, cotejá-los com os dispositivos legais aplicáveis e concluir pela regularidade ou irregularidade do procedimento adotado, sem necessidade de auxílio pericial.

25.Cabe esclarecer que a controvérsia apresenta duas dimensões distintas. A primeira dimensão, de natureza fática, diz respeito à quantidade efetiva de propagandas veiculadas e ao tempo de transmissão, questões que foram documentalmente demonstradas pela Recorrente mediante apresentação de relatórios contendo todas as propagandas veiculadas com detalhamento por partido político, data e hora, acompanhados de planilhas e memórias de cálculo. Esta documentação encontra-se integralmente à disposição da autoridade julgadora e não há questionamento quanto à sua veracidade ou completude neste aspecto. A segunda dimensão, de natureza jurídica, refere-se à interpretação dos conceitos de preço do espaço comercializável e tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial previstos no Decreto 5.331, de 2005, bem como à metodologia adequada para valoração das transmissões. Esta segunda dimensão não comporta elucidação mediante perícia técnica, pois constitui atividade interpretativa privativa da autoridade julgadora. A perícia eventualmente cabível seria aquela destinada a verificar aspectos fáticos quantificáveis, como a existência e duração das transmissões, matérias que já foram adequadamente documentadas pela contribuinte. O indeferimento do pedido de perícia, portanto, encontra respaldo não na desnecessidade absoluta de prova técnica, mas na circunstância de que os aspectos fáticos já foram demonstrados documentalmente e os aspectos jurídicos são insuscetíveis de delegação pericial.

26.Destaque-se que a própria Recorrente apresentou, com a impugnação original, relatórios contendo todas as propagandas veiculadas durante os meses de janeiro a outubro de 2008, com detalhamento por partido político, data e hora da veiculação, acompanhados de planilhas e memórias de cálculo. Essa documentação encontra-se integralmente à disposição da autoridade julgadora. O que está em discussão não é a exatidão aritmética dos cálculos ou a ocorrência factual das transmissões, mas sim a adequação jurídica do critério empregado pela contribuinte para valorar essas transmissões e determinar o montante passível de exclusão, matéria que, como já ressaltado, é de exclusiva competência da autoridade julgadora.

27.O que a fiscalização questionou, conforme detalhadamente registrado nos termos de intimação fiscal, não foi a quantidade de propagandas transmitidas, mas sim a metodologia empregada pela contribuinte para apurar o valor compensável. Especificamente, a fiscalização apontou que a contribuinte utilizou valores de tabela sem demonstrar os preços efetivamente praticados, e que aplicou percentual fixo de 25% sem demonstrar o tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial no horário correspondente. Esses questionamentos dizem respeito ao cumprimento dos requisitos legais estabelecidos no Decreto 5.331, de 2005, cuja verificação depende de interpretação jurídica e não de perícia técnica.

28.Ademais, impõe-se observar que a própria finalidade da perícia pretendida pela Recorrente evidencia sua desnecessidade. Segundo consta do pedido formulado, a perícia destinava-se a quantificar o número de propagandas partidárias e eleitorais transmitidas e seus respectivos valores. Ocorre que a quantidade de propagandas transmitidas não é matéria controvertida nos autos. O que a fiscalização questionou foi a metodologia de valoração dessas propagandas empregada pela contribuinte, especificamente o uso de tabela de preços em lugar dos valores efetivamente praticados e a aplicação de percentual fixo sem demonstração do tempo efetivamente ocupado com publicidade comercial. Essa questão metodológica não se resolve mediante perícia, mas sim mediante verificação do cumprimento dos requisitos legais estabelecidos no Decreto 5.331, de 2005, atividade que compete exclusivamente à autoridade julgadora.

29.A pretensão da Recorrente, na prática, consistia em obter uma espécie de validação técnica de sua interpretação da legislação tributária, conferindo-lhe aparência de neutralidade científica. Todavia, essa finalidade é incompatível com a natureza da prova pericial e com a estrutura do processo administrativo tributário. A interpretação das normas jurídicas é função exclusiva da autoridade julgadora e não pode ser transferida a terceiros, ainda que revestidos da condição de peritos técnicos. O julgador decide o direito segundo sua livre convicção motivada, não se vinculando a pareceres ou laudos técnicos quando a matéria em discussão for eminentemente jurídica.

30.Por derradeiro, importa destacar que o ônus de comprovar o preenchimento dos requisitos legais para fruição de benefício fiscal recai sobre o contribuinte, conforme expressamente reconhecido pela decisão recorrida com fundamento no artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil. Tratando-se de exclusão da base de cálculo do tributo, cabe à contribuinte demonstrar, mediante prova documental apresentada na fase impugnatória, que atendeu aos critérios estabelecidos na legislação de regência. Não tendo se desincumbido adequadamente desse ônus probatório, não pode pretender supri-lo mediante perícia ou diligência. A perícia não se presta a substituir a prova documental que deveria ter sido oportunamente produzida, mas apenas a esclarecer aspectos técnicos de documentos regularmente juntados aos autos.

31.Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade por suposta preterição ao direito de defesa.

NULIDADE POR ALEGADA INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO

32.O princípio da motivação dos atos administrativos, previsto implicitamente no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, e explicitamente no artigo 2º e detalhado no artigo 50 da Lei 9.784 de 1999, exige que a administração pública indique os fundamentos de fato e de direito que embasam suas decisões, permitindo ao administrado e aos órgãos de controle a verificação da regularidade do procedimento adotado e da adequação da solução jurídica aplicada ao caso concreto. A motivação não precisa ser exaustiva nem detalhada ao extremo, bastando que seja suficiente para permitir a compreensão das razões que conduziram à decisão e para possibilitar o exercício do direito de defesa e do controle de legalidade.

33.Na espécie, tanto o auto de infração quanto a decisão recorrida encontram-se adequadamente motivados. O lançamento fiscal, elaborado após regular procedimento de fiscalização documentado em extensos Termos de Intimação Fiscal, descreveu com precisão os fatos que fundamentaram a glosa do benefício fiscal. Conforme registrado nas páginas 5 a 7 do auto de infração, a autoridade fiscal consignou que a contribuinte havia excluído do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o montante de R\$ 8.270.624,20 a título de divulgação eleitoral gratuita, correspondente a aproximadamente 54% da receita bruta anual declarada.

34.A fiscalização constatou que a análise das memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte revelou que os cálculos foram realizados em desacordo com o estabelecido na legislação de regência. Especificamente, registrou-se que os valores apresentados se baseavam exclusivamente em tabela de preços, sem demonstração dos preços efetivamente praticados, e que a forma de cálculo das transmissões em bloco utilizava o percentual de 25% como parâmetro fixo de cálculo, quando esse percentual se destina a estabelecer um limite máximo e não um critério absoluto.

35.Em razão dessas constatações, a fiscalização lavrou sucessivos termos de intimação. Essa sequência de fatos encontra-se minuciosamente documentada nos autos. A motivação do lançamento não se resume ao texto do auto de infração propriamente dito, mas abrange todo o conjunto de documentos que instruem o procedimento fiscal e que foram regularmente notificados ao contribuinte. No caso, a Recorrente teve acesso a toda a documentação elaborada pela fiscalização, tendo-lhe sido oportunizada a apresentação de ampla defesa contra os fundamentos do lançamento. A impugnação apresentada demonstra que a contribuinte compreendeu perfeitamente as razões que conduziram à glosa do benefício fiscal, tanto que desenvolveu extensa argumentação técnica e jurídica contestando a interpretação conferida pela fiscalização aos dispositivos legais que disciplinam a compensação fiscal. Essa circunstância comprova que a motivação do lançamento foi suficiente para permitir o exercício do direito de defesa, não se configurando o vício reclamado.

36.A alegação de que a fiscalização não teria indicado com precisão quais documentos deveriam ser apresentados demanda análise específica dos Termos de Intimação Fiscal lavrados no curso do procedimento fiscalizatório. O Termo de Intimação Fiscal número 01

solicitou informações sobre datas e horas de veiculação da propaganda eleitoral e partidária, bem como valores praticados na veiculação de publicidade empresarial nos trinta dias anteriores e posteriores à data de início da propaganda, com a finalidade de comprovar a proporcionalidade exigida pelo artigo 1º, parágrafo 1º, do Decreto 5.331 de 2005. O Termo de Verificação e de Intimação Fiscal número 02 demonstrou especificamente as inconsistências verificadas nas memórias de cálculo apresentadas, apontando objetivamente que a contribuinte havia utilizado percentual fixo de 25% para definir o tempo da propaganda, quando este percentual constitui limite máximo legal e não parâmetro absoluto de cálculo, e que os valores apresentados baseavam-se em tabela de preços sem demonstração dos valores efetivamente praticados nas operações comerciais. O Termo de Intimação Fiscal número 03 solicitou documentos capazes de comprovar os 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. Esta sequência de intimações demonstra que a fiscalização especificou de forma progressivamente mais detalhada os elementos necessários à comprovação do benefício, identificando objetivamente as deficiências da documentação anteriormente apresentada. A contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal número 03, apresentou documentos por amostragem de sua própria escolha, alegando que a apresentação da totalidade das informações seria impossível em razão do grande volume de operações e do prazo exíguo, embora não tenha solicitado prorrogação do prazo concedido. Verifica-se, portanto, que a fiscalização cumpriu adequadamente o dever de motivação ao especificar os documentos necessários e ao fundamentar as razões pelas quais a documentação apresentada revelou-se insuficiente para aferição da correção do benefício fiscal.

37.A contribuinte, ao responder aos termos de intimação, optou por apresentar documentação segundo seus próprios critérios, fornecendo memórias de cálculo baseadas em tabela de preços e documentos comprobatórios por amostragem de sua escolha. A fiscalização, diante da insuficiência desses elementos para permitir a verificação do cumprimento dos requisitos legais, procedeu legitimamente à glosa integral do benefício. Essa atitude não configura ausência de motivação, mas sim exercício regular da competência fiscalizatória, devidamente fundamentado na constatação da impossibilidade de aferir o montante correto do benefício com base nos elementos apresentados.

38.Anote-se que a especificação detalhada de cada documento individual que deveria ser apresentado constituiria exigência desproporcional e incompatível com a natureza do procedimento fiscal. Compete ao contribuinte que pretende beneficiar-se de exclusão da base de cálculo do tributo manter em seu poder e apresentar à fiscalização, quando solicitado, toda a documentação comprobatória do preenchimento dos requisitos legais para fruição do benefício. A fiscalização não está obrigada a enumerar exaustivamente cada nota fiscal, cada contrato ou cada recibo que deveria ser exibido, bastando que indique, de forma genérica, mas suficientemente precisa, a natureza dos documentos cuja apresentação se faz necessária. Foi exatamente o que ocorreu no caso concreto.

39.A decisão recorrida, por sua vez, analisou detidamente todos os argumentos apresentados pela Recorrente, enfrentando cada um dos fundamentos invocados na impugnação e explicitando as razões pelas quais os considerou improcedentes. Examinou a documentação acostada aos autos, avaliou a suficiência dos elementos de prova apresentados, interpretou os dispositivos legais aplicáveis e concluiu, de forma fundamentada, pela manutenção da glosa efetuada pela fiscalização. A motivação da decisão recorrida é extensa, técnica e juridicamente consistente, tendo percorrido minuciosamente todos os aspectos fáticos e jurídicos relevantes para o deslinde da controvérsia.

40.A adequação da motivação deve ser aferida não apenas pela extensão textual da fundamentação, mas pela objetividade e especificidade das razões apresentadas. A fiscalização não se limitou a afirmar genericamente a impossibilidade de aferição, mas demonstrou objetivamente, mediante sucessivos termos de intimação, quais elementos eram necessários, porque eram necessários, e em que aspectos a documentação apresentada pela contribuinte revelou-se insuficiente. A contribuinte, por sua vez, teve plena oportunidade de compreender as exigências fiscais e apresentar os documentos solicitados, tanto que desenvolveu extensa argumentação técnica contestando a interpretação conferida pela fiscalização aos dispositivos legais que disciplinam a compensação fiscal. Esta circunstância comprova que a motivação do lançamento foi suficiente para permitir o pleno exercício do direito de defesa, não se configurando o vício alegado. O princípio da motivação não exige que a autoridade enumere exaustivamente cada documento individual que deveria ser apresentado, mas sim que indique, de forma clara e específica, a natureza dos documentos necessários e as razões de sua necessidade, o que foi adequadamente observado no procedimento fiscal em análise.

41.Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade por suposta inobservância ao princípio da motivação dos atos administrativos.

DO MÉRITO

42.A Recorrente sustenta que os Decretos 3.786, de 2001, e 5.331, de 2005, teriam limitado indevidamente o direito à compensação concedido pelas Leis 9.096, de 1995, e 9.504 de 1997, ao estabelecer que as emissoras poderiam excluir do lucro líquido apenas valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo efetivamente utilizado, quando as leis teriam assegurado direito irrestrito à compensação fiscal. Esta alegação não merece prosperar.

43.O decreto regulamentar, nos termos do artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal, destina-se a viabilizar a fiel execução das leis, explicitando os critérios e procedimentos necessários à sua aplicação prática sem, contudo, inovar no ordenamento jurídico. As Leis 9.096, de 1995, e 9.504, de 1997 estabeleceram o direito à compensação fiscal pela cedência do horário gratuito, mas não definiram os critérios específicos de quantificação deste benefício. A regulamentação mediante decreto não constitui restrição indevida, mas sim explicitação necessária dos parâmetros de cálculo, dentro dos limites da competência regulamentar.

44.O percentual de oito décimos estabelecido no decreto não representa limitação arbitrária do benefício legal, mas sim critério técnico de quantificação que leva em consideração custos operacionais e particularidades da atividade de radiodifusão. A Recorrente não demonstrou que este critério seria tecnicamente inadequado ou que resultaria em quantificação inferior ao valor efetivo do benefício a que faz jus. A discussão sobre a adequação técnica dos critérios regulamentares, quando não evidenciado manifesto excesso ou desvio de finalidade, insere-se no âmbito da discricionariedade técnica da Administração na explicitação de conceitos legais indeterminados.

45.Ademais, a Recorrente não está sendo penalizada pela aplicação dos critérios regulamentares em si, mas sim pela insuficiência da documentação apresentada para comprovar o preenchimento destes critérios. A controvérsia não versa sobre a validade abstrata dos decretos regulamentares, mas sobre a comprovação concreta dos requisitos neles estabelecidos. Ainda que se pudesse questionar a constitucionalidade ou legalidade dos decretos, tal discussão seria inócua no caso concreto, pois a glosa decorreu da impossibilidade de aferir o cumprimento dos critérios legais e regulamentares, e não da mera aplicação de limitação infralegal indevida.

46.A controvérsia central reside na interpretação de dois conceitos fundamentais estabelecidos no Decreto nº 5.331, de 2005, para fins de apuração do benefício fiscal: (i) o conceito de "preço do espaço comercializável" previsto nos §§ 1º e 5º do artigo 1º daquele Decreto, e (ii) o conceito de "tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial" previsto no *caput* do mesmo artigo 1º.

47.A fiscalização e a decisão recorrida adotaram interpretação segundo a qual o preço do espaço comercializável corresponderia ao preço efetivamente praticado pela emissora em operações comerciais concretas, líquido de descontos individuais, e que o tempo efetivamente utilizado deveria ser demonstrado com base na programação comercial efetiva do dia anterior à veiculação da propaganda gratuita, sendo o percentual de 25% previsto no §3º do artigo 1º mero limite máximo. A Recorrente, por sua vez, sustenta que o preço do espaço comercializável corresponde ao preço constante da Tabela Pública de Preços da emissora, prevista no artigo 14 do Decreto nº 57.690, de 1966, e que o percentual de 25% constitui parâmetro aplicável às transmissões em bloco, sem necessidade de demonstração do tempo concreto de ocupação comercial.

48.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 artigo 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.

49.Essa concepção encontra-se consolidada em diversos julgados da Corte Superior, dentre os quais se destacam o Recurso Especial nº 949.959/PR, julgado pela Segunda Turma em

10.11.2009, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon, o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.468.644/PR, julgado pela Segunda Turma em 23.09.2021, sob relatoria do Ministro Og Fernandes, e o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.452.063/SC, julgado pela Segunda Turma em 17.12.2015, sob relatoria do Ministro Humberto Martins. Em todos esses precedentes, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu expressamente que o creditamento compensatório estipulado pelos artigos 80 da Lei nº 8.713, de 1993, 99 da Lei nº 9.504, de 1997, e 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, caracteriza-se como mera dedução da base de cálculo do imposto de renda, constituindo benefício fiscal e não indenização.

50.Reconhecida a natureza de benefício fiscal, impõe-se a observância da regra hermenêutica inscrita no artigo 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.

51.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"¹. 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".

52.A decisão recorrida, todavia, ao analisar a controvérsia sobre o preço do espaço comercializável e sobre o tempo efetivamente utilizado, 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, bem como ao exigir demonstração do tempo concreto de ocupação comercial no horário correspondente, 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 benefício que a lei assegura, tratando como sinônimos interpretação literal e interpretação restritiva, conceitos que, conforme demonstrado, são juridicamente distintos.

53.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

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

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".

54.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 artigo 14 do Decreto nº 57.690, de 1966.

55.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.

56.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.

57.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".

58. Admitir que o preço comercializável se identifica com o preço efetivamente recebido em operação comercial concreta é transmutar 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63.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.

64.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 artigo 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.

65.Esses redutores são substanciais. O legislador, ao institui-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.

66.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.

67.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.

68.Importante referir que a cláusula de proporcionalidade do §1º do artigo 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, não pode ser interpretada como indicativo de que o preço relevante seria o efetivamente praticado, e não o de tabela.

69.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.

70.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.

71.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. A contribuinte, por sua vez, respondeu que os cálculos do benefício fiscal foram elaborados com base nos preços da tabela de anúncios publicada de acordo com as Normas-Padrão de Atividade Publicitária. 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.

72.Nos presentes autos, a Recorrente apresentou relatórios detalhados das propagandas veiculadas, acompanhados de planilhas e memórias de cálculo. 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.

73.Adicionalmente, 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).

74.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, de 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.

75.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 (artigo 2º, inciso 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.

76.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".

77.A decisão recorrida, ao analisar a variável temporal do cálculo, sustentou que o percentual de 25% previsto no §3º constitui mero limite máximo, cabendo à contribuinte demonstrar o tempo efetivamente utilizado em publicidade comercial no horário correspondente, mediante comparação com a grade horária do dia anterior à veiculação da propaganda gratuita. Essa interpretação não se sustenta à luz da literalidade da norma e da lógica do benefício fiscal tal como estruturado pelo legislador.

78.O *caput* do artigo 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 artigo 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”.

79.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.

80.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.

81.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.

82.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.

83. 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.

84. 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 artigo 124 do Código Brasileiro de Telecomunicações.

85. 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 artigo 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.

86.A decisão recorrida manteve integralmente a glosa de R\$ 8.270.624,20, 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, de documentação comprobatória dos valores efetivamente recebidos em operações comerciais praticadas na mesma grade horária do dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral. Essa conclusão merece reparo por diversas razões.

87.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 relatórios detalhados das propagandas veiculadas durante os meses de janeiro a outubro de 2008, com detalhamento por partido político, data e hora da veiculação, acompanhados de planilhas, tabelas de preços e memórias de cálculo que demonstram a aplicação da metodologia prevista no Decreto nº 5.331, de 2005. A documentação exibida é consistente com a metodologia de cálculo prevista naquele Decreto, quando corretamente interpretado.

88.Segundo, ainda que se admitisse, em argumento, a existência de superavaliação parcial do benefício fiscal, a glosa integral de R\$ 8.270.624,20 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. Esse fato é incontroverso nos autos. A emissora, portanto, tem inquestionável direito ao benefício fiscal correspondente, em alguma medida.

89.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. 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.

90.A alegação de superavaliação do benefício fiscal, baseada na comparação entre o valor excluído (R\$ 8.270.624,20) e a receita bruta anual (R\$ 15.433.409,86), parte de premissa equivocada, qual seja, a de que ambos deveriam guardar proporção direta. 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.

91. Diante de todo o exposto, pode-se afirmar que:

- a) a compensação fiscal prevista no parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995, e no artigo 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 artigo 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 artigo 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 parágrafos 3º e 4º do artigo 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 e do tempo efetivamente utilizado, 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 apresentada pela Recorrente, consistente nos relatórios detalhados das propagandas veiculadas, planilhas de cálculo, tabelas de preço e memórias de cálculo, é suficiente para comprovar a regularidade da exclusão efetuada, nos termos da legislação aplicável, quando corretamente interpretada.

92. Pelas razões acima, o recurso merece ser acolhido no mérito, cancelando-se os lançamentos.

93. Tendo sido vencido, passo a apreciar os argumentos inerentes à violação ao direito de petição e à exorbitância da multa aplicada.

94. Nesse passo, alega a Recorrente que a imposição de penalidade de 75% sobre o exercício regular do direito de pleitear compensação fiscal legítima configuraria sanção política vedada pelo ordenamento jurídico, sendo que o artigo 5º, XXXIV da Constituição Federal assegura o direito de petição aos Poderes Públicos, e o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência consolidada contra sanções políticas que impedem o livre exercício de atividade econômica lícita.

95. Questiona também a exorbitância da multa sob a ótica dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco. O percentual de 75% seria desproporcional à suposta infração e ultrapassaria o limite considerado razoável pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que considera confiscatórias multas superiores a 30% do tributo. A multa aplicada comprometeria inclusive a continuidade da atividade econômica, contrariando o princípio da preservação da empresa.

96. Pois bem, verifica-se que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz (art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996), sendo que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2² e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023³.

97. Consequentemente, não merece acolhimento o pedido.

CONCLUSÃO

² Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

³ RICARF, artigo 98: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”*

98.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento ao recurso.

99.Tendo restado vencido quanto ao provimento do recurso em relação à exigência principal, nego-lhe provimento em relação às arguições de “*violação ao direito de petição*” e “*à exorbitância da multa aplicada*”.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido no provimento que dava, no mérito, ao recurso voluntário no mérito. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que a exigência deveria ser mantida e, em consequência, também acompanhou o I. Relator apenas em sua conclusão para rejeitar a preliminar de nulidade por suposto vício material na aplicação da norma jurídica.

Isto porque, neste último ponto, o I. Relator cogita que a questão posta poderia, eventualmente, *ensejar a aplicação do instituto do arbitramento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional*, mas caracterizar-se-ia *essencialmente como matéria de mérito relacionada à interpretação dos critérios legais de quantificação do benefício e à suficiência da prova documental apresentada, não configurando vício formal ou material que comprometa a validade do lançamento tributário*. E, ao prover o recurso voluntário por admitir correto o cálculo da exclusão promovida pela Contribuinte, deixa de ser necessário, ao I. Relator, retomar o questionamento da Contribuinte acerca da aplicabilidade do art. 148 do CTN ao caso.

Ocorre que a presente exigência decorre de glosa de exclusão, ou seja, da desconsideração, na determinação do lucro tributável, de um dos elementos redutores escriturados pelo sujeito passivo. O Código Tributário Nacional, por sua vez, cogita de arbitramento nos seguintes termos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

No âmbito do lucro tributável, as hipóteses de arbitramento foram delineadas na legislação ordinária, retirando da autoridade lançadora a discricionariedade para classificar como

omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, bem como para determinar base de cálculo alternativa àquela desconsiderada. Neste sentido, a Lei nº 8.981/95 assim dispõe:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Nestes termos, vício, erro ou deficiência identificado em escrituração somente enseja arbitramento quando a tornar imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real. Vício, erro ou deficiência pontual enseja, apenas, a desconsideração de seus efeitos redutores na apuração do lucro real, permitindo-se ao sujeito passivo a *contestação* ou *avaliação contraditória* em sede de impugnação contra o lançamento do crédito tributário resultante, ou redução de prejuízo fiscal do período.

Trata-se, aqui, de exclusão do lucro tributável autorizada por lei para remunerar, por vias transversas, o sujeito passivo que veicula propaganda partidária ou eleitoral e, assim, deixa de auferir receita com a venda daquele espaço em sua grade de transmissão. A legislação fixou critérios para determinação desta remuneração que se valem, necessariamente, de informações da operação do sujeito passivo. Assim, se estas informações não são apresentadas à autoridade fiscal para conferência, descabe cogitar de arbitramento de remuneração possível. A omissão, no caso, não impede a apuração da base tributável, mas sim retira da exclusão promovida o conteúdo que a lei exige para admitir seu cômputo na determinação do lucro real do período.

No caso, como exposto na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, a autoridade lançadora lavrou sucessivas intimações e concedeu as prorrogações de prazo solicitadas para que a Contribuinte apresentasse seus cálculos, bem como os preços praticados em operações com anunciantes, tendo a fiscalizada insistido que operava com os *valores fixados na tabela de Anúncio*, e alegado que *o grande volume de operações praticadas durante o período fiscalizado a impossibilita de apresentar a totalidade das informações e documentos solicitados, conside4rado o prazo exíguo fixado pela d. fiscalização*. A autoridade lançadora, assim, constatou que:

Ressalte-se que a fiscalização em nenhum momento requereu a apresentação de informações por amostragem, de modo que não cabe ao Sujeito Passivo a determinação dos critérios de auditoria fiscal. Por outro lado, não lhe assiste razão argumentar que fica impossibilitada de apresentar a totalidade das informações e documentos solicitados em razão do grande volume de operações praticadas, se sequer solicitou prorrogação de prazo. Todos os pedidos de prorrogação de prazo solicitados pelo Sujeito Passivo foram integralmente concedidos.

Diante da falta de apresentação, pelo Sujeito passivo, dos elementos necessários 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 “extratos de conta corrente + relatório sistema interno Band”, afirmando que “... comprovam cada um dos valores efetivamente recebidos conforme amostragem anterior”. 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) Mais uma vez, o Sujeito passivo apresentou documentos segundo seus próprios critérios de amostragem, quando o que requereu a fiscalização, foi a apresentação de “cada um dos valores efetivamente recebidos, relativos à exibição da publicidade comercial”, ou seja, todos os documentos que de forma individualizada pudessem comprovar o valor da publicidade comercial praticada no dia anterior à veiculação de propaganda eleitoral e partidária;
- b) Por outro lado, não seria a apresentação de qualquer documento, seriam apenas aqueles 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, ou seja, não interessava saber de valores de propaganda comercial que não fossem aqueles veiculados na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de veiculação de propaganda eleitoral e partidária.

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 54% 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:

19. Constata-se, assim, que, a partir dos elementos comprobatórios fornecidos pelo contribuinte à autoridade fiscal, não há como se verificar:

19.1) Para as transmissões por bloco:

a) o valor de tempo equivalente, o qual, na forma determinada pelos *caput* e §3º. do art. 1º. do Decreto no. 5.331, de 2005, deveria utilizado para o cálculo do valor admissível da compensação fiscal em questão, qual seja, o tempo efetivamente utilizado pela autuada em veiculação de propaganda comercial naquele mesmo horário, obtido com base na grade horária do dia imediatamente anterior ao início da propaganda eleitoral gratuita (visto que o percentual de 25% mencionados no referido §3º. do art. 1º. do Decreto no. 5.331, de 2005, trata-se de mero limite, ou seja, teto máximo);

b) O preço de propaganda vigente da autuada no mencionado dia imediatamente anterior ao início da propaganda eleitoral gratuita, a fim de se obter o preço do espaço comercializável, segundo art. 1º., §1º., do Decreto no. 5.331, de 2005;

c) A proporcionalidade do preço mencionado no item “b” supra, em relação aos valores praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data, requerida também na forma do §1º. do art. 1º. daquele mesmo Decreto no. 5.331, de 2005;

19.2) Para as inserções de 30” e 1”: o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral, que corresponderia ao preço comercializável admitido, conforme previsto pelo §4º., art. 1º. do Decreto no. 5.331, de 2005;

20. Assim, impossível, com base nos elementos fornecidos pela contribuinte, que se atinja qualquer valor como passível de dedução com base nos critérios estabelecidos pelo Decreto no. 5.331, de 2005, não se podendo sequer garantir que o requisito de proporcionalidade de preços praticados, estabelecido na forma do §1º. do art. 1º. também daquele Decreto, tenha sido observado.

21. A partir de tal impossibilidade de obtenção/verificação de valores/da obediência aos requisitos legais, fundamental, ainda, para o deslinde do processo, é que se note que, por se estar diante de benefício fiscal (direito à compensação fiscal), incumbiria à autuada e não à autoridade fiscal comprovar o correto cálculo do montante que se tencionou excluir, a partir dos critérios legalmente estabelecidos, bem assim a obediência a qualquer requisito legalmente determinado, a partir da aplicação subsidiária, ao caso, do art. 373, I do CPC/2015, verbis:

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...)

22. Ainda a propósito, de se lembrar também a necessidade de interpretação literal da legislação que regulamenta benefícios fiscais como a exclusão de valores do Lucro Real, (que pode ser interpretada como modalidade de isenção parcial, à

luz de jurisprudência pacífica do STF, exemplificada pelo RE 635.688), com fulcro no art. 111 do CTN, *expressis verbis*:

CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

23. Desta forma, a partir da insuficiência de elementos produzidos pelo contribuinte de forma a comprovar: a) O correto cálculo do montante que tencionou excluir, com base no estabelecido no Decreto no. 5.331, de 2005 e b) O atendimento aos requisitos estabelecidos no mesmo Decreto, resta escorregia a glosa da exclusão realizada pela autoridade fiscal, respaldada ainda tal glosa pela evidência de irrazoabilidade do montante excluído pelo contribuinte, consoante e-fl. 05 do AI, *verbis*:

(...) Ademais, no ano-calendário de 2008, na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, o Sujeito Passivo informou em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, uma exclusão de divulgação eleitoral gratuita (termo considerado em sua acepção ampla, ou seja: propaganda partidária, eleitoral, etc.) no valor de R\$ 8.270.624,20, equivalentes a aproximadamente 54% da receita bruta anual declarada de R\$ 15.433,409,86, o que denota ter havido superavaliação do valor do benefício fiscal, haja vista que o tempo despendido na divulgação gratuita de propaganda eleitoral (que se concentrou no período de 19/08/2008 a 02/10/2008), tendo ocupado o horário televisivo em dois períodos de trinta minutos por dia, conforme "Regras da propaganda eleitoral gratuita", cópia em anexo, e, bem assim, da propaganda partidária que foi realizada no período de janeiro a junho de 2008, cujas inserções foram informadas pelo Tribunal Regional Eleitoral da Bahia, conforme Ofício nº5 - SJU/CORIP/SERPAC, de 16 de outubro de 2012, cópia anexa; jamais poderiam resultar no valor calculado pelo Sujeito Passivo, considerando que o tempo que poderia ser destinado à propaganda comercial superou em muito aquele que foi destinado à propaganda eleitoral e partidária.

(...)

24. Também em sede jurisprudencial registra-se o pleno respaldo do entendimento aqui esposado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se depreende do seguinte excerto do Acórdão CARF 1302-001.040, datado de 06/03/2013, onde se estabelece:

"Para correta apuração do benefício de exclusão da base de cálculo do Lucro Real em vista da cessão gratuita de horários para propagandas eleitoral e partidárias, há que se determinar corretamente as seguintes variáveis: o valor do preço dos espaços e o modo de contagem do tempo cedido pela emissora para a referida inserção compulsória e que seria utilizado em publicidade comercial.

(...)

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

(...)

Com relação à variável tempo, o limite de 25% é o máximo, podendo ser inferior, dessa forma, cabe ao contribuinte comprovar a relação entre o tempo destinado a propaganda comercial em relação ao tempo total do programa partidário ou eleitoral.

(...)

Em suma, o fato de a legislação limitar, para fins de cálculo do ressarcimento, o tempo utilizado em publicidade comercial em 25%, não significa que esse percentual tenha sido efetivamente utilizado. Trata-se do teto máximo, não do efetivamente utilizado. Se a fiscalização não for munida de documentos que comprovem o preço efetivamente praticado em comercialização de espaço publicitário conforme prevê a legislação, tampouco se o tempo de transmissão com publicidade alcançaria o teto de 25% do tempo gasto com propaganda eleitoral e partidária, não há como ser ressarcido o valor requerido pela empresa. (grifou-se) A transmissão de propaganda eleitoral gratuita não tem a finalidade de constituir-se em fonte de receita para as emissoras de rádio e TV, mas de cumprir uma função social de democratizar o acesso dos eleitores aos programas partidários e às plataformas e mensagens dos candidatos. Reversamente, não devem as empresas de comunicação ter que suportar o ônus de tais cessões de horários, de forma solitária.

Dai a previsão legal do ressarcimento fiscal que, por meio da sistemática de redução da base de cálculo do imposto a que se sujeitam as empresas de comunicação, promove a transferência desse ônus a toda sociedade.

Do exposto, conclui-se por indevida a utilização da exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, haja vista a contribuinte não ter logrado comprovar serem corretos os valores por ele excluídos, não oferecer à fiscalização documentação hábil para formação do montante correto, (...)"

25. Acerca do teor da impugnação da autuada, cabível, ainda, notar que não há, em nenhum momento, no Auto de Infração litigado, a fundamentação de que não houve propaganda partidária e eleitoral gratuita transmitida pela autuada durante o ano-calendário de 2008, mas tão somente é afirmada a impossibilidade de aferição e determinação do montante passível de dedução, considerando os critérios e requisitos legais vigentes, estabelecidos pelo Decreto no. 5.331, de 2005, para a apuração: a) do preço do espaço comercializável (previstos nos §§ 1º. e 4º. do art. 1º. daquele Decreto) e b) do tempo efetivo equivalente de propaganda comercial no horário correspondente (limitado a 25% da propaganda eleitoral-partidária, caso não se tratem de inserções de 30" e 1").

26. Repita-se, o ônus de apresentação de tais elementos comprobatórios, na forma do art. 373, I do CPC/2015, incumbiria à autuada e não à autoridade fiscal, visto que se está a tratar de direito à fruição de benefício fiscal (compensação fiscal), ressaltando-se, aqui, ainda, a obrigação legal de guarda e manutenção de tais elementos, de forma a possibilitar a verificação da correção de montante deduzido como exclusão no LALUR, (vide e-fl. 1314), na forma do estabelecido pelo art. 195, parágrafo único do CTN, verbis:

CTN

Art. 195

(...)

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (grifou-se)

27. *In casu*, não se verifica falta de interesse ou que tenha havido dificuldades técnicas da autoridade autuante no cálculo do montante passível de dedução (a partir dos critérios e requisitos legais), mas, sim, a completa impossibilidade de determinação de tal montante, considerada a falta de elementos comprobatórios, cujo ônus de manutenção recai sobre a contribuinte, a fim de que se possa usufruir da compensação sob análise. Aqui, a aferição da adequação do montante deduzido ou a realização alternativa de um cálculo de montante alternativo passível de dedução, ainda que de responsabilidade da autoridade autuante, dependeria da existência de elementos documentais/comprobatórios cujo ônus de produção e guarda incumbiria à autuada, mas do qual a contribuinte não se desincumbiu a contento, conforme detalhadamente descrito no item “19” do presente voto.

28. Quanto às exigências realizadas no curso da ação fiscal, constata-se que a totalidade dos documentos solicitados pela autoridade fiscal (específicos à dedução em lide) baseiam-se nos critérios de cálculo e requisitos legalmente estabelecidos a serem obedecidos pela autuada para fins de fruição do benefício fiscal em questão. Nada há de ilegal ou descabido, com tudo quanto solicitado se vinculando à verificação do atendimento aos requisitos/critérios legais já explorados no presente voto.

29. Ainda a propósito, cediço não ser suficiente, para que se aceitasse a dedução pleiteada, que a autoridade fiscal meramente compreendesse os cálculos realizados pela autuada para atingir o montante objeto de exclusão, incumbindo à Fiscalização verificar se tal montante era o passível de compensação, segundo os critérios e requisitos estabelecidos pela legislação regulamentadora do benefício fiscal, tal como foi feito, culminando tal verificação com o lançamento litigado.

30. Aqui, a Lei não estabelece que se deva aceitar a demonstração das propagandas veiculadas, acompanhada de comparação com tabelas-padrão como

forma de comprovação do atendimento aos requisitos legais, mas, se refere, sim, à necessidade de acesso aos preços efetivamente praticados (no dia anterior imediatamente antes da data de início da veiculação e 30 dias antes e depois de tal data, bem como na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral), os quais, note-se, deverão estar suportados por documentação hábil e idônea (Nota Fiscal referente aos serviços de publicidade prestados aos anunciantes, acompanhadas de comprovantes de efetivo recebimento dos valores referentes a tais serviços), as quais foram apresentadas por amostragem singela de escolha da autuada (vide e-fls. 1198 a 1228 e 1231 a 1253) .

31. Quanto a tal escolha, incabível que se possa aceitar amostragem de iniciativa da autuada, devendo qualquer tipo de amostragem ser, em sede de ação fiscal, iniciada pela autoridade fiscal, que é quem é legalmente dotada de poderes investigativos, não havendo, nos autos, qualquer indício de que, no curso da ação fiscal em questão, a autoridade lançadora tivesse escolhido por abrir mão de qualquer parte da documentação que a Lei estabelece como de manutenção obrigatória para posterior comprovação, a fim de que se usufrua do benefício em análise. (*destaques do original*)

Estas as razões, portanto, para rejeitar a arguição de *nulidade por suposto vício material na aplicação da norma jurídica*.

No mérito, evidenciada a inobservância, pela Contribuinte, do dever de produzir prova documental que permitisse validar, ao menos em parte, a exclusão promovida, resta apenas afirmar 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 maioria⁴ 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.

⁴ 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.

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 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 54% da receita bruta anual.

E, sendo incabível o arbitramento pretendido em substituição ao dever do guarda, pela Contribuinte, dos elementos de sua operação, como inicialmente exposto, correta se mostra a glosa promovida, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

ACÓRDÃO 1004-000.394 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10580.722385/2013-62

DOCUMENTO VALIDADO