



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.009514/2007-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.967 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente EMPRESA PAULISTA DE TELEVISÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Propaganda Eleitoral Gratuita Veiculada pelas Empresas de Radiodifusão. Benefício Fiscal.Exclusão do Lucro Real. Cálculo

O valor da exclusão do lucro real, benefício fiscal concedido às empresas de radiodifusão, deve ser calculado consoante previsto nas normas regulamentares, em função do preço efetivo praticado e do tempo comprovadamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração do horário eleitoral, observando-se o limite máximo de 25% do tempo destinado à propaganda eleitoral e partidária.

Não obedecidas as regras limitativas, o lançamento de ofício é medida que se impõe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidas a Relatora e o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone. Ausente justificadamente o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata-se de lançamento de IRPJ efetuado em razão de ter a contribuinte realizado exclusão a maior dos valores relativos a compensação fiscal decorrente da cessão de espaço para propaganda eleitoral gratuita e compensação a maior dos prejuízos fiscais. A fundamentação utilizada pela autoridade no TVF de fls. 15/51 (numeração original), foi a seguinte:

Da interpretação da legislação, entende-se que o preço de propaganda das emissoras deverá ser o preço efetivamente praticado, ou seja, o preço líquido, já excluídos 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.

Da interpretação da legislação, entende-se que o percentual de 25% do tempo efetivamente utilizado em publicidade é um parâmetro máximo, que poderá ser menor de acordo com a relação entre o tempo utilizado de propaganda comercial e o tempo total do programa, ou seja, se o resultado da relação (comercial/programa) for menor que o percentual de 25% deve ser aplicado, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, o percentual encontrado;

Da análise dos demonstrativos apresentados, constatou-se que a fiscalizada utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, os valores fixos constantes de suas tabelas de preços, junto as agências de propaganda, que vigora de abril a setembro e de outubro a março;

Da análise dos preços efetivamente praticados, conforme os documentos apresentados pela fiscalizada (pedidos constando o preço unitário da propaganda comercial de cada programa e as notas fiscais), constatou-se que, para cada cliente/anunciante, foi praticado um desconto comercial diferenciado sobre o preço da tabela.

Portanto, com nas faturas apresentadas, foi feito um levantamento mês a mês e considerou-se como preço, para exclusão do lucro real, o maior preço mensal efetivamente praticado pela fiscalizada (já excluídos os descontos comerciais), nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita, para o período de janeiro de 2002 a julho de 2004 (Decreto n.ºs 3.516/200 e 3.786/2001)

Para o período de agosto a outubro de 2004, foi feito o mesmo levantamento e considerou-se como preço, para exclusão do lucro real, o maior preço efetivamente praticado, já deduzidos os descontos comerciais, no dia anterior à data de início da propaganda relativa às eleições municipais, nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita (Decreto n.º 5.331/2005).

Da análise dos demonstrativos apresentados, constatou-se que a fiscalizada utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, sempre o percentual máximo de 25% do tempo utilizado nas inserções de 15 e acima de 60 segundos.

Da análise do espaço comercializado, conforme documentos apresentados pela fiscalizada (relatórios de fiscalização), constatou-se que, para diversos programas, a propaganda comercial não atingiu o percentual de 25% dos mesmos.

Portanto, com base nos relatórios apresentados, foi feito um levantamento por amostragem (...) e considerou-se como espaço comercializado de cada programa, para exclusão do lucro real, o maior percentual encontrado (tempo da propaganda

comercial/tempo do programa), nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita (Decreto n.º 5.331/2005).

Ciente da lavratura dos autos de infração, a contribuinte, apresentou a Impugnação na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- a) Preliminarmente, alega a impossibilidade da utilização do Decreto n.º 5.331/05 para o lançamento relativo ao ano de 2004;
- b) a questão se resume à correta identificação do critério de cálculo da parcela autorizada de exclusão pela legislação;
- c) a fiscalização toma como fundamentos de autuação pretense erro quanto à eleição dos critérios de cálculo da parcela passível de dedução e suposta compensação a maior de prejuízo fiscal” e que “com o objetivo de fortalecer seu entendimento, empreende interpretação dos dispositivos legais pertinentes à matéria, concluindo que o cálculo para apuração do quantum dedutível precisaria ser realizado com base nos parâmetros legais, conforme entende;
- d) o artigo 1º, do Decreto n.º 5331/05, regulador da matéria, para concluir que “o cálculo leva em conta os conceitos de (i) preço do espaço comercializável e (ii) tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral gratuita”, que se encontra reproduzido na fórmula $0,8 \times (P \times T)$, onde P é o preço do espaço comercializável e T o tempo que seria destinado à publicidade comercial, não fosse a veiculação compulsória das propagandas eleitoral e partidária;
- e) nesse contexto que surgem as divergências interpretativas quanto à amplitude semântica dos conceitos de preço comercializável e tempo que seria destinado à publicidade comercial se não fosse a imperativa veiculação das propagandas eleitoral e partidária”;
- f) a Fiscalização - atribuindo ao conceito de preço comercializável a idéia de preço comercializado – afastou a eleição desse critério com base na tabela de preços da Impugnante, preferindo elaborar, sem previsão legal, análise do preço efetivamente praticado pela Impugnante com seus clientes dentro de uma relação de direito privado;
- g) não há sustentação normativa para o questionamento do critério utilizado pela Impugnante na obtenção dos valores considerados como preço do espaço comercializável, tendo em vista que se coaduna perfeitamente com o texto legal aplicável à espécie”, e que, “dessa forma, cai por terra a pretensão fazendária de retificar o cálculo elaborado pela Impugnante para identificar o benefício fiscal que lhe é concedido legalmente por veiculação de propagandas eleitoral e partidária gratuitas, no que pertine à mensuração de novo valor para o preço do espaço comercializável;

- h) a Fiscalização externou posicionamento segundo o qual “o percentual de 25% do tempo efetivamente utilizado em publicidade, é um parâmetro máximo, que poderá ser menor, de acordo com a relação entre o tempo utilizado de propaganda comercial e o tempo total do programa, ou seja, se o resultado da relação (comercial/programa) for menor que o percentual de 25% deve ser aplicado, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, o percentual encontrado”;
- i) a Fiscalização, ao invés de considerar o percentual de 25% determinado em lei, preferiu adotar, com base em cálculo apurado por amostragem, a fixação do espaço comercializado de cada programa em função do maior percentual encontrado (através da relação tempo da propaganda comercial / tempo do programa) nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita”;
- j) “A lei não determina se o percentual precisa ser respeitado (e calculado) a cada hora de programação; ou a cada duas horas de programação; ou a cada programa veiculado; ou a cada dia; ou a cada mês, o que descaracteriza a forma de cálculo empreendida pela Fiscalização quando concebe como parâmetro o percentual encontrado no dia anterior à data de início da propaganda relativo às eleições, nos horários análogos aos utilizados pela propaganda gratuita”, e que não seria “razoável que, além de arcar com o prejuízo decorrente da compulsoriedade da alteração de toda a grade horária da emissora, fosse a Impugnante proibida de utilizar-se do único critério de cálculo razoável (e determinado pela legislação em vigor): aquele que leva em consideração todo o tempo passível de utilização em publicidade comercial, todo o tempo potencialmente gerador de receitas”;

Em 09 de setembro de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas (SP), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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

O valor da exclusão do lucro real, benefício fiscal concedido às empresas de radiodifusão, deve ser calculado consoante previsto nas normas regulamentares, em função do preço efetivo praticado e do tempo comprovadamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração do horário eleitoral, observando-se o limite máximo de 25% do tempo destinado à propaganda eleitoral e partidária.

Cientificada (fls. 719 numeração do e-processo), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 720/745 (numeração do e-processo), no qual reitera as alegações já suscitadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) RESUMO DA LIDE

Conforme exposto no relatório, a questão discutida no presente processo é de índole exclusivamente jurídica. Trata-se de decidir qual a correta interpretação a ser dada às expressões “valor comercializável” e “tempo a disposição”, constantes do artigo 1º, §§1º e 3º do Decreto n.º 5.331 de 04/01/2005.

A Fiscalização defende que o conceito de “preço comercializável” seria o preço efetivamente praticado pela Recorrente com seus clientes retirando, assim, da base de cálculo, os descontos concedidos pela Recorrente aos anunciantes em horários análogos. Em relação à variável “tempo a disposição” adotou como parâmetro, com base em cálculo apurado por amostragem, a fixação do espaço comercializado de cada programa em função do maior percentual encontrado (através da relação tempo da propaganda comercial / tempo do programa) nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita;

A Recorrente, por sua vez, defende que a expressão “valor comercializável” corresponde à tabela de preços determinada pelo artigo 14 do Decreto n.º 57.690/1966 e que o percentual da variável “tempo utilizado” deveria ser de 25%. Isso porque, de acordo com a Recorrente, o Decreto n.º 5.331/2005 não determina se o percentual precisa ser respeitado (e calculado) a cada hora de programação; ou a cada duas horas de programação; ou a cada programa veiculado; ou a cada dia; ou a cada mês, o que descaracteriza a forma de cálculo empreendida pela Fiscalização quando concebe como parâmetro o percentual encontrado no dia anterior à data de início da propaganda relativo às eleições, nos horários análogos aos utilizados pela propaganda gratuita”, e que não seria “razoável que, além de arcar com o prejuízo decorrente da compulsoriedade da alteração de toda a grade horária da emissora, fosse proibida de utilizar-se do único critério de cálculo razoável (e determinado pela legislação em vigor): aquele que leva em consideração todo o tempo passível de utilização em publicidade comercial, todo o tempo potencialmente gerador de receitas”.

A discussão é complexa, peculiar e demanda que sejam respondidas as seguintes questões:

- a) Qual a natureza jurídica da compensação fiscal prevista do parágrafo único do artigo 52 da Lei n.º 9.065/95?
- b) É possível excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, ao valores relativos ao espaço comercializável, respeitando-se o limite de 25% para o tempo utilizável em propaganda partidária e eleitoral?

- c) O valor do espaço comercializável, para fins da aludida compensação fiscal seria o valor da tabela pública (art. 14 do Decreto n.º 57.690/1996) multiplicado por 8/10?

2) PRELIMINAR – DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO DECRETO N.º 5.331/2005

Reitera a Recorrente a alegação preliminar relativa a impossibilidade de utilização do Decreto n.º 5.331/05 para o lançamento relativo ao ano-calendário de 2004, uma vez que este só teria sido publicado dia 05 de janeiro de 2005.

Incorreta a alegação da Recorrente, isso porque, como bem observou a decisão recorrida, embora o artigo 3º do mencionado Decreto tivesse a previsão de que ele entraria em vigor na data de sua publicação, o §2º do artigo 1º dispunha, expressamente, que “*o disposto no §1º aplica-se à propaganda eleitoral relativa às eleições municipais de 2004*”. Sendo assim, deve ser rejeitada a preliminar suscitada e mantida a decisão recorrida quanto a esse aspecto.

3) DA NATUREZA JURÍDICA DA COMPENSAÇÃO FISCAL PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 52 DA LEI N.º 9.065/95

As emissoras de rádio e televisão estão obrigadas, desde a publicação do Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei n.º 4.111, de 27/08/1962), a ceder determinados horários de sua propaganda diária para divulgação de propaganda partidária e eleitoral gratuita, conforme se verifica pelo artigo 39 abaixo transcrito:

Art. 39 – As estações de radiodifusão, nos noventa dias anteriores às eleições gerais do país ou da circunscrição eleitoral onde tiverem sede, reservarão diariamente duas horas à propaganda partidária gratuita, sendo uma delas durante o dia e outra entre vinte e vinte e três horas e destinadas, sob critério de rigorosa rotatividade, aos diferentes partidos e com proporcionalidade de tempo de acordo com as respectivas legendas no Congresso Nacional e nas Assembleias legislativas.

A Constituição de 1988, por sua vez, garantiu, em seu art. 17, §3º, que os partidos políticos têm direito ao fundo partidário e “*acesso gratuito ao rádio e à televisão, na forma da lei*”.

As Leis 8.214/1991 e 8.713/1993, que disciplinaram, respectivamente, os processos eleitorais ocorridos nos anos de 1992 e 1994, garantiram às emissoras de rádio e televisão o direito de serem compensadas pela cessão de espaços destinados à propaganda eleitoral gratuita, ao mesmo tempo que delegaram ao poder executivo a tarefa de regulamentar a mencionada compensação.

A referida regulamentação foi feita por meio dos Decretos n.º s 736/1993 e 1.976/1996, da seguinte forma:

Art. 1º. As emissoras de rádio e televisão, obrigadas à divulgação gratuita de propaganda eleitoral nos termos da Lei n.º 8.214, de 24 de julho de 1991, poderão excluir do lucro líquido mensal, para efeitos de apuração do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado, no mês, pela emissora em programação destinada à publicidade comercial.

§ 1º Excepcionalmente no ano-calendário de 1992, e na hipótese de a pessoa jurídica substituir, na declaração de ajuste anual, a consolidação de resultados mensais por consolidação de resultados semestrais, a exclusão de que trata este artigo poderá ser efetuada no balanço relativo ao segundo semestre.

2º **O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente** no dia 17 de agosto de 1992, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data. Este preço será atualizado para os meses subseqüentes de acordo com a variação da UFIR.

§ 3º **O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento dos tempos destinados à propaganda eleitoral gratuita e aos comunicados ou instruções da Justiça Eleitoral**, previstos na Lei n.º 8.214, de 1991.

§ 4º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas a tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, poderão se utilizar da exclusão prevista no caput deste artigo, limitada a oito décimos do valor que seria cobrado às emissoras de rádio e televisão pelos tempos destinados à propaganda eleitoral gratuita e aos comunicados, instruções e outras requisições da Justiça Eleitoral. (grifamos)

Da maneira similar dispôs a Lei n.º 9.065/95 (parágrafo único do artigo 52) e a sua posterior regulamentação pelo Decreto n.º 5.331/2005. Confira-se:

Lei n.º 9.065/96

Art. 52 – (VETADO)

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

Decreto n.º 5.331/2005

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 n.º 9.096, de 19 de setembro de 1995 e às eleições de que trata a Lei n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997.

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

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

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

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

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

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Ao estabelecer o percentual de 25%, o Decreto guarda sintonia com o art. 124 do Código Brasileiro de Telecomunicação abaixo transcrito:

Art. 124 – O tempo destinado na programação das estações de radiodifusão à publicidade comercial não poderá exceder de 25% do total.

O Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar a natureza jurídica da mencionada “compensação fiscal” no Recurso Especial nº 1.259.688/PR. Trata-se de ação ajuizada pela Associação das Emissoras de Radiodifusão do Paraná – AERP, por meio da qual a autora pretendia que o direito à compensação fosse estendido às empresas do SIMPLES, mesmo antes da publicação da Lei nº 12.034/2009 (que permitiu a dedução dos referidos valores para as empresas do SIMPLES), bem como a compensação do valor integral do tempo cedido pelas demais empresas (não optantes) sem as limitações impostas pelo Decreto nº 5.331/2005.

O fundamento da ação era o de que o Decreto n. 5.331/2005 impedia a recomposição **integral** da perda de receita das empresas associadas, autorizando apenas a excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real na apuração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, valor correspondente a 0,8 (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.

Em seu voto, o Ministro Relator César Asfor Rocha deu provimento ao pedido da Associação por entender que a “compensação fiscal” teria a natureza jurídica de indenização. Confira-se:

Sem dúvida alguma, cuidando-se de diplomas legais que impõem uma indenização, a meu ver, ampla, decorrente dos danos no faturamento das emissoras em decorrência dos horários eleitorais gratuitos obrigatórios, não poderiam os decretos regulamentadores

restringir o valor da reparação. Reforço que não se está diante de um simples benefício fiscal, mas, sim, de efetiva indenização por danos causados às emissoras.

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

Sob esse prisma, os decretos referidos são ilegais e as emissoras têm direito, **até a edição da Lei n. 12.350, de 20.12.2010 (DOU de 21.12.2010)**, de aferir os prejuízos causados em seus faturamentos e compensá-los, integralmente, com os tributos federais devidos, sem limitações. (grifos no original)

No entanto, prevaleceu na turma o voto do Ministro Mauro Campbell Marques o qual concluiu que a mencionada “compensação” era uma espécie de benefício fiscal. De acordo com o voto vencedor, a discussão sobre a legalidade dos decretos no âmbito da decisão *a quo* teria se fundamentado em argumentos de ordem constitucional. Sendo assim, tendo em vista a ausência de interposição por parte da Recorrente do competente Recurso Extraordinário, não seria possível questioná-lo.

Diante desse fato (ausência de questionamento quanto a legalidade da delegação) concluiu o Ministro que “*presumindo-se constitucional a delegação e legal o consequente decreto regulamentador, o presente julgamento não pode desbordar das raias delimitadas pelo art. 1º do Decreto n. 5.331/2005, o que será feito abaixo*”.

Logo em seguida, o Ministro Mauro Campbell analisou o pedido para que fosse aplicado à referida compensação o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Quanto ao segundo ponto levantado, conheço do recurso exclusivamente em relação à alegada violação ao art. 74, da Lei n. 9.430/96 e a ele nego provimento pelos seguintes motivos.

O crédito a que se refere o *caput* do art. 74, da Lei n. 9.430/96 é crédito apurado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, crédito este que pode ser objeto de **restituição** ou **ressarcimento**. Transcrevo

(...)

Tanto a restituição quanto o ressarcimento referidos no art. 74 são institutos próprios de Direito Tributário, sendo o primeiro proveniente do pagamento indevido de tributo (ver arts. 165 a 169, do CTN) e o segundo proveniente da existência de benefício fiscal atrelado a tributos que obedecem ao princípio da não-cumulatividade (IPI, ICMS, PIS/COFINS) quando o crédito concedido excede o valor do tributo devido, gerando saldo a ser ressarcido em dinheiro ao contribuinte ou via compensação com outros tributos. Exemplo de situação de ressarcimento se encontra no art. 11, da Lei n. 9.779/99, que permite a utilização via compensação dos créditos de IPI pagos na aquisição de insumos que excederem os débitos de IPI referentes à saída de outros produtos. Outros exemplos estão no art. 16, da Lei n. 11.116/2005 (permite a compensação ou o ressarcimento do saldo credor das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas) e no Decreto n. 64.833/69 (permitiu, em sua vigência, a compensação ou o ressarcimento do saldo credor de crédito-prêmio de IPI).

Ora, partindo-se do pressuposto de que os decretos impugnados são legais e de que o art. 80, da Lei n. 8.713/93 é constitucional, pois o recurso especial não pôde ser conhecido quanto a esses pontos, **o crédito a que fazem juz os contribuintes em verdade é mera dedução da base de cálculo do IRPJ (exclusão do lucro líquido e do lucro real). Trata-se de uma forma de se apurar a base de cálculo do tributo e não**

de uma forma de abatimento ou compensação do tributo já calculado e devido.
Segue a letra do decreto em vigor à época dos fatos

(...)

Não se pode confundir a fixação/apuração da base de cálculo de determinado tributo com a repetição de tributo indevidamente pago ou com o ressarcimento de crédito concedido dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Se fosse permitido efetuar a compensação prevista no art. 74, da Lei n. 9.430/96 nos casos onde a legislação tributária define expressamente tratar-se de crédito a ser deduzido da base de cálculo do tributo, na declaração de ajuste do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF que todos declaramos efetuaríamos a compensação do art. 74 e não a dedução da base do imposto dentro do programa de declaração de Imposto de Renda da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF, o que para os contribuintes seria muito mais vantajoso porque os valores a serem deduzidos o seriam integralmente e não com as limitações legalmente impostas (v.g. limites por dependente, limites das alíquotas aplicáveis nas deduções).

(...)

Desse modo, ainda que se reconheça que o crédito concedido tem natureza fiscal (e a tem), partindo-se do pressuposto de que os decretos impugnados são legais e de que o art. 80, da Lei n. 8.713/93 é constitucional (o recurso especial não pôde ser conhecido quanto ao ponto), tal não é suficiente para permitir a aplicação do art. 74, da Lei n. 9.430/96, pois na verdade é **mera dedução da base de cálculo do IRPJ, mera apuração de sua base de cálculo**, muito embora a lei a ele se refira como "compensação fiscal" ou "ressarcimento fiscal". A adequação dos termos aí foi feita pelos decretos cujo exame de legalidade não pode ser aqui efetuado, no exercício de delegação cuja constitucionalidade também não pode ser examinada. (grifos nossos e no original) (grifos nossos e no original)

Verifica-se, assim, que o Superior Tribunal de Justiça concluiu que a referida “compensação fiscal” tem a natureza jurídica de um benefício fiscal. Embora não traga solução para a questão discutida no presente processo, uma vez que, na hipótese dos autos, tanto a Recorrente quanto a Fazenda admitem a legalidade do Decreto n.º 5.331/2005, ao definir a mencionada compensação como benefício fiscal o STJ fornece algumas balizas interpretativas que serão analisadas a seguir.

4) DA DEFINIÇÃO DE PREÇO COMERCIALIZÁVEL

Conforme exposto no item anterior, o Decreto n.º 5.331/05, ao regulamentar a forma como se daria a “compensação fiscal” do espaço cedido para propaganda gratuita leva em conta os conceitos de “preço comercializável” e “tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à programação eleitoral gratuita”, conforme se verifica pelos §§ 1º, 2º e 7º do art. 1º os quais, diante da importância para solução da lide, transcreve-se novamente:

§ 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.**

(...)

§ 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.

(...)

§ 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. (grifamos)

De acordo com a Recorrente, a multiplicação do valor encontrado por 0,8 se justifica pelo fato de que 20% de todas as receitas auferidas com publicidade precisam ser repassadas, por determinação normativa, às agências de publicidade. Por esse motivo é que apenas 80% do valor da multiplicação entre o preço do valor comercializável e o tempo que seria destinado à publicidade comercial pode ser legalmente deduzido.

A decisão recorrida, depois de fazer um histórico das dimensões políticas e históricas da propaganda eleitoral gratuita no país, conclui que:

Não é admissível possa o Estado, que já repõe às emissoras os prejuízos que elas suportam pela cessão de parte de seu tempo que seria destinado à publicidade comercial e que foi utilizado de forma gratuita por partidos e candidatos, **tenha que arcar com um “plus”, ou seja, com o valor de um ônus que as emissoras não suportaram, mas que “poderiam ter suportado”, como se conclui da tese da defesa.**

Consabidamente, toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve aplicada de forma restritiva. Não se pode conceber que a contribuinte tenha uma vantagem superior ao ônus com que arcou.

De tal modo que, corretamente, o benefício visa a ressarcir PERDAS EFETIVAS e não POTENCIAIS PERDAS, como quer fazer crer a defesa.

Demais disso, é convergente a posição dos doutrinadores do direito e da jurisprudência no sentido **de que a lei não pode ser entendida ou interpretada como um texto frio e desvinculado do contexto social no qual se insere.**

Em outras palavras, a análise dos textos legais e regulamentares que tratam da matéria há que ser feita de modo **a se obter a mais coerente interpretação, vinculada à realidade palpável e exequível.**

No caso concreto, a fiscalização apurou, exaustiva e profundamente, mediante amostragem da qual a fiscalizada teve plena ciência, os valores EFETIVOS das receitas obtidas pelo sujeito passivo no interregno temporal (mês vigente, ou dia anterior à do

início da propaganda eleitoral e partidária gratuitas, observando-se os trinta dias anteriores e posteriores).

Mediante tal procedimento de técnica de auditoria – não contestado pela defesa – o Fisco **apurou o valor médio EFETIVO do preço da publicidade comercial da autuada e, sustentado nestes dados, pôde concluir, juntamente com a utilização da variável “tempo”, que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, exigindo fossem feitas as glosas devidas,** via lançamento de ofício.

Portanto, ao revés do entendimento da impugnante, o valor **a ser considerado é o efetivamente aplicado e que deu guarida ao prejuízo suportado pela empresa, JAMAIS um valor condicional, futuro e imaginário que PODERIA vir a ocorrer.** Até porque, não é crível que durante um determinado período de tempo (um mês, por exemplo), a empresa de comunicação tenha praticado preços médios que variaram de “x” a “z”, e em determinado instante, exatamente no dia e horário em que foram inseridas as propagandas eleitorais gratuitas, a empresa poderia ter vendido seu espaço pelo preço cheio constante da tabela.

Isto é, se em um mês de aferição, o resultado das vendas publicitárias ficaram abaixo do preço da Tabela, que fatores poderiam ocorrer para que, repentinamente, a venda publicitária tivesse um acréscimo tão grande?

O procedimento do Fisco calcou-se em parâmetros confiáveis para concluir seu trabalho e tal procedimento apresenta muito mais robustez que a posição da defesa, sustentada apenas em uma tabela de preços, concretamente não aplicada na sua totalidade ao longo do período de tempo analisado.(grifamos)

Como visto pelo trecho acima transcrito, a decisão recorrida parte da premissa de que **“toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve aplicada de forma restritiva.”** Tal premissa, no entanto, *data vênia*, conflita com a literalidade do artigo 111 do CTN que faz referência à *“interpretação literal”* que não se confunde com *“interpretação restritiva*. Como bem observa Hugo de Brito Machado:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. 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” (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22 ed. Malheiros, São Paulo, 2003, p.105) (grifamos)

O Superior Tribunal de Justiça referenda a necessária distinção entre interpretação *literal* e *restritiva*, conforme se verifica pela decisão proferida do Recurso em Mandado de Segurança nº 61.961/MG, no qual foi reconhecida a ilegalidade do decreto regulamentar que pretendia restringir o alcance de da lei que concedia o parcelamento, conforme ser verifica pelo seguinte trecho do voto do Ministro Relato Mauro Campbell Marques:

Como se observa da leitura do dispositivo mencionado, não se exige no texto da lei estadual a inclusão da totalidade dos créditos tributários para a adesão ao plano, apenas vedando, regra geral, o fracionamento do crédito tributário constante de um mesmo Processo Tributário Administrativo. Entretanto, extrapolando o poder regulamentar, o parágrafo 2º, do artigo 5º do Decreto Estadual nº 47.210/2017, exige requisito não previsto na lei que institui o parcelamento tributário, ao condicionar o deferimento desta benesse tributária mediante a inclusão de todos os créditos tributários exigidos em desfavor do contribuinte. Em suma, **a lei estadual (Lei 22.549/17), não impede o protocolo do pedido de parcelamento com a inclusão de apenas um Processo Tributário Administrativo junto ao Estado, violando, por conseguinte, ao princípio da legalidade, nos termos da exegese conjunta do artigos 111 e 155-A do CTN.**

Neste raciocínio, **segundo a dicção do artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária que dispõe sobre a concessão de benefícios ao contribuinte, como na hipótese dos autos, 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.** Deste modo, tenho que o artigo 4º, inciso I da Lei n.º 22.549/17 prevê a consolidação de todos os débitos tributários para adesão ao plano de regularização, estabelecendo uma única exceção no parágrafo único. (grifamos)

Assumindo a premissa de que a “compensação fiscal” em questão é, nos termos definidos pelo STJ, um benefício fiscal, sua interpretação deverá ser, conforme previsto pelo artigo 111 do CTN, *literal*.

A Recorrente reitera o entendimento de que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida transmudam o conceito de preço de espaço “**comercializável**” utilizado pelo artigo 1º do Decreto n.º 5.331/05 para preço efetivamente “**comercializado**”. O preço **comprovadamente vigente** (comercializável, portanto, e não comercializado) seria aquele divulgado em tabelas públicas obrigatórias previstas no artigo 14 do Decreto n.º 57.690/66, o qual dispõe:

Art. 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por este 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.

A Recorrente aponta que os preços mencionados nas referidas tabelas têm como parâmetro os preços anteriores e posteriores aos da exibição das propagandas eleitoral e partidária, bem como com os preços das demais emissoras afiliadas.

De fato, a expressão “comercializável” transmite a idéia de potencialidade, ou seja, o tempo que pode ser comercializado, diferente da expressão “comercializado” que dá ideia de algo que já ocorreu no passado, de preço recebido. A legislação usa a primeira expressão, dando a entender que o preço do espaço será identificado com o que poderia ser cobrado pelas empresas de televisão e rádio se não fosse a exigência de transmissão das propagandas eleitoral e partidária.

De acordo com a decisão recorrida, “*para o Fisco, o montante a ser considerado não é aquele que “poderia” ser obtido, mas o efetivamente obtido, na comparação média em determinado período de tempo.* Ocorre a legislação disciplina analiticamente o que deve ser entendido por *preço comercializável*, prescrevendo sua identidade com o preço “**comprovadamente vigente**”. Se o preço comercializável fosse identificado, não como o preço comprovadamente vigente, mas como o maior preço praticado pelo sujeito passivo, considerados os descontos comerciais, não faria sentido que o Decreto utilizasse a expressão “comprovadamente vigente”, já que não haveria vigência de nada, mas a aplicação de um preço sobre a venda de um serviço. A utilização pela norma da expressão preço comprovadamente vigente dá a ideia de que existe um preço vigente para efeitos do cálculo da parcela dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Como se trata, segundo o STJ, de um benefício fiscal, o Decreto poderia, perfeitamente, ter se utilizado da fórmula adotada pela fiscalização. No entanto, não o fez, o que leva a conclusão de que a interpretação adotada pela administração é, como reconheceu a decisão recorrida, “*restritiva*”.

Além disso, não é possível afirmar, como o fez a decisão recorrida que, “*o Fisco apurou o valor médio EFETIVO do preço da publicidade comercial da autuada e, sustentado nestes dados, pôde concluir, juntamente com a utilização da variável “tempo”, que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, exigindo fossem feitas as glosas devidas, via lançamento de ofício*”. Isso porque a apuração de um preço efetivo no caso dos autos é impossível, uma vez que tal espaço não estava disponível à comercialização. A lei simplesmente dispôs que deveria haver uma compensação. A forma como essa compensação seria quantificada ficaria a critério da administração que não optou pela forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal.

Como bem observa a Recorrente, se o preço do espaço comercializável é o maior preço praticado pelo sujeito passivo (considerados os descontos comerciais) em horários análogos àqueles em que estão sendo veiculadas as propagandas partidária e eleitoral, como menciona a decisão recorrida, qual seria a interpretação que se daria à expressão “preço vigente? Preço vigente deve ser entendido como o maior valor da receita recebida pela emissora, considerado os descontos comerciais? Poderia muito bem a legislação ter substituído a expressão “preço vigente” por “preço recebido em data anterior”.

Sendo assim, entendo que a melhor interpretação é a de que preços comprovadamente vigentes são aqueles constantes da tabela de preços da emissora, já os preços efetivamente recebidos são aqueles influenciados por diversos critérios comerciais e negociais, não se prestando, portanto, como base de cálculo para o valor do ressarcimento fiscal.

Esse foi o entendimento adotado pelo CARF no julgamento do Acórdão n.º 101-95.658, quando concluiu, **por unanimidade de votos**, que o preço comercializável deveria ser considerado aquele determinado pela emissora tal como pretendido pela Recorrente. Confirma-se a ementa:

IRPJ. RESSARCIMENTO FISCAL DA PROPAGANDA POLÍTICO PARTIDÁRIA.
PREÇO-TEMPO

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, ao passo que o tempo a ser utilizado para efeito de apuração do ressarcimento fiscal deve ser aquele colocado a disposição da Justiça Eleitoral para encaixe da exibição do programa eleitoral/partidário gratuito potencialmente passível de utilização.

Do voto do Conselheiro Relator Valmir Sandri transcreve-se o seguinte trecho:

Em suma, da simples leitura dos textos legais acima transcritos, depreende-se que o preço do espaço comercializável para efeito de ressarcimento fiscal, é o preço da emissora comprovadamente vigente no mês corrente em que tenha realizado a propaganda política partidária e eleitoral, ou seja, o preço da tabela obrigatória (tabela cheia), independentemente dos descontos normalmente concedidos aos clientes preferenciais e/ou para aqueles de grande potencial de absorção do espaço destinado a propaganda em vias de aquisição.

Portanto, como é fácil perceber, deve se ter como preço do espaço comercializável aquele determinado em Tabela de Preços da emissora vigente à época que se encontrava em plena eficácia no mercado em geral sem interferência de qualquer espécie ou influência de fatores externos.

Dessa forma entendo que não pode prosperar o método utilizado pela fiscalização para apurar o preço de propaganda da **emissora efetivamente vigente no mês corrente em que tenha realizado a propaganda eleitoral e partidária gratuita, quando apurou uma média do valor recebido pela comercialização do espaço destinado a publicidade comercial da Recorrente, eis que com este procedimento, apurou uma média dos preços praticados, mas não os preços vigentes.** (grifamos)

É interessante observar que o Decreto n.º 7.791, de 17 de agosto de 2012, alterou a regulamentação da mencionada compensação fiscal, ao invés de explicitar o entendimento adotado pela autoridade fiscal, referendou a forma de cálculo defendida pela Recorrente. Confira-se:

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária e eleitoral, de plebiscitos e referendos poderão efetuar a compensação fiscal de que trata o parágrafo único do art. 52 da Lei n.º 9.096, de 19 de setembro de 1995 e o art. 99 da Lei n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, inclusive da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal, e da base de cálculo do lucro presumido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$\text{Coeficiente Percentual} = \left[\frac{\text{Valor efetivamente faturado (inciso III)} \cdot 0,8}{\text{Valor do faturamento conforme tabela (inciso II)} \cdot 0,8} \right] \cdot 100$$

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

- a) identifica-se, na tabela pública de que trata o inciso I, o respectivo preço, multiplicando-o pelo espaço cedido e por 0,8 (oito décimos);
- b) multiplica-se cada resultado obtido na alínea “a” por 0,25 (vinte e cinco décimos) no caso de transmissões em bloco, e por um, no caso de inserções; e
- c) aplica-se sobre cada valor apurado na alínea “b” o coeficiente percentual a que se refere o inciso IV do **caput** ; e

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

Art. 3º O valor apurado na forma do inciso VI do **caput** do art. 2º poderá ser excluído:

I - do lucro líquido para determinação do lucro real;

II - da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos no art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e

III - da base de cálculo do IRPJ incidente sobre o lucro presumido.

Art. 4º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio também poderão fazer a exclusão de que trata o art. 3º .

Art. 5º O disposto neste Decreto aplica-se também aos comunicados, às instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários e eleitorais.

Em face de todo o exposto, entendo que não há como confundir preço recebido com preço comercializável. Tendo em vista que vinculação de propagandas partidárias e eleitorais é um dever imposto pela legislação, sem que seja possível à Recorrente negociar o tempo de duração, horário de transmissão, periodicidade das inserções e outras características que influenciam na cobrança do preço. Não é possível fazer a correlação pretendida pela Fiscalização.

5) DO TEMPO DE EXPOSIÇÃO

Em relação à variável “tempo de exposição” o Decreto nº 5.331/05 define como *“o tempo efetivamente utilizado pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária e eleitoral”*.

A Fiscalização externou posicionamento segundo o qual “o percentual de 25% do tempo efetivamente utilizado em publicidade, é um parâmetro máximo, que poderá ser menor, de acordo com a relação entre o tempo utilizado de propaganda comercial e o tempo total do programa, ou seja, se o resultado da relação (comercial/programa) for menor que o percentual de 25% deve ser aplicado, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, o percentual encontrado”;

A contribuinte, em sua impugnação defendeu que, para fins de cálculo, a contribuinte o tempo por ela computado estaria limitado à 25% que seria passível de utilização.

A decisão recorrida, por sua vez, referendou as conclusões do trabalho fiscal ao concluir que *“especificamente, se o período de tempo em que se transmitiu a propaganda política tivesse sido ocupado normalmente por n% de publicidade comercial (sua fonte de receita), não seria justificável, em plausível, que o ressarcimento fiscal se desse levando em conta um percentual superior a n%.*

Mais uma vez, entendo que a fiscalização extrapolou o comando normativo ao considerar como tempo comercializado o maior percentual encontrado (por meio da relação entre o tempo da propaganda comercial e o tempo do programa) nos horários análogos ao utilizados na propaganda gratuita, mediante cálculos realizados por amostragem. O percentual utilizado pelo Decreto guarda correlação com o previsto no Código Brasileiro de Telecomunicação que, em seu artigo 124, determinava:

Art. 124 – O tempo destinado na programação das estações de radiodifusão, à publicidade comercial, não poderá exceder de 25% (vinte e cinco por cento) do total.

A lei não determina se o percentual precisa ser respeitado (e calculado) a cada hora de programação ou a cada programa veiculado, ou a cada dia ou mês. Sendo assim, a regulamentação legal não abre espaço para interpretação utilizada pela fiscalização e a decisão recorrida de adotar como parâmetro *“o valor percentual encontrado no dia anterior à data de início da propaganda relativo às eleições, nos horários análogos aos utilizados pela propaganda gratuita.*

Como bem observa a Recorrente a depender da natureza da programação veiculada o índice de 25% não pode ser alcançado. Confira-se:

Como exemplo cita a Recorrente a transmissão de um jogo de futebol, ou a transmissão de qualquer outro evento esportivo, que por se tratar de programação de período mais longo acaba prorrogando (protelando) a veiculação das propagandas comerciais para outro horário dentro da programação diária.

Se assim não fosse, a programação das emissoras de televisão e rádio seria absolutamente engessada, impedindo, em última análise, a transmissão ininterrupta e prolongada de informações essenciais à população, como nas hipóteses de acidentes aéreos, atentados terroristas, eventos esportivos e demais acontecimentos extraordinários e imprevisíveis ou veiculações longas que, quando verificadas, tomam – de maneira repentina – grande parte do tempo disponível das emissoras sem a veiculação de propagandas comerciais.

Para que se tenha idéia da fragilidade do critério pretendido pela r. decisão recorrida, se no dia anterior à data de início das propagandas relativas às eleições, fosse transmitido, no horário análogo, um programa sem a utilização de propaganda comercial alguma (e diga-se: são muitos os motivos que acarretam essa prática) o cálculo da parcela dedutível para efeitos de apuração do lucro real teria como um dos critérios (*o percentual do tempo utilizado*) o algarismo zero, inviabilizando – matematicamente – a forma de cálculo.

A interpretação que o tempo utilizado seria aquele pontencialmente utilizável também foi referendada pelo CARF na decisão proferida no Acórdão nº 101-95.658, conforme se verifica pelo trecho da decisão abaixo transcrito:

Em relação ao tempo da propaganda política partidária e eleitoral, a fiscalização procedeu aos cálculos para efeito de ressarcimento, utilizando o tempo efetivamente

consumido para esse fim, ao passo que a Recorrente utilizou o tempo potencialmente passível de utilização.

Sobre o critério da consideração do tempo, o Decreto n.º 1.976/96 anteriormente transcrito, dispõe que...*poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial,* no período de duração daquela propaganda, sendo que ...*o tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte por cento do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita e aos comunicados ou instruções da Justiça Eleitoral, previstas na Lei n.º 8.713, de 1993,* o que compreende-se que o tempo efetivamente utilizado em publicidade a que alude a legislação, é o potencialmente passível de utilização, e não o realmente utilizado diariamente pela emissora, isoladamente considerada.

Por seu turno, o Decreto n.º 3.516/00 que veio disciplinar o ressarcimento fiscal decorrente da propaganda partidária gratuita prevista na Lei n.º 9.096/95, manteve na íntegra as disposições legais previstas no art. 1.º e §§ do Decreto n.º 1.976/96, só vindo acrescentar no § 2.º disposição acerca das transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, em nada alterando a forma de apuração do ressarcimento fiscal.

Assim, da exegese dos dispositivos acima, depreende-se 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 exibição do programa, até porque, como é de sapiência de todos, quanto não efetivamente utilizados, por ex por partidos políticos, aparece na grade da TV a informação de que aquele espaço foi reservado para o Partido X, sem que seja inserida qualquer programação naquele horário.

Dessa forma, entendo que não pode prosperar os argumentos despendidos pela decisão recorrida no sentido de que “...o resultado a ser recomposto deve ser aquele que deixou de ser alcançado em razão da cessão compulsória do tempo de transmissão e não o resultado que a empresa poderia vir a alcançar”, até porque, o resultado que a empresa poderia vir a alcançar é muito subjetivo, aliado ao fato de que tal interpretação não encontra qualquer respaldo na legislação de regência.

De concreto, apenas as normas legais acima citadas que determinam que o tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda política, bem como, que o tempo a ser considerado é aquele que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração daquela propaganda, o que põe por terra os cálculos utilizados pela fiscalização nas planilhas 23/05, ao considerar tão somente o tempo líquido da propaganda política, desconsiderando o potencialmente passível de utilização colocado pela Recorrente à disposição da Justiça eleitoral. (grifamos).

Em face do exposto, entendo corretas as alegações da Recorrente. Tratando-se de benefício fiscal nada impediria que o Decreto adotasse o critério proposto pela fiscalização na regulamentação da matéria. Todavia, não o fez. A comparação pretendida pela autoridade fiscal e a decisão recorrida em relação ao que “efetivamente teria ocorrido”. Isso porque, não é possível fazer um raciocínio de probabilidade (percentual efetivamente utilizado) para o qual era vedada a comercialização. A mencionada norma não estabelece uma presunção relativa (a qual não seria possível, uma vez que o fato indiciário, qual seja, preço efetivamente praticado, não guarda correlação com o presumido (propaganda eleitoral e partidária gratuita). Na hipótese dos autos só é possível quantificar a “compensação fiscal” por meio de uma ficção utilizando-se, assim, os critérios determinados pelo legislador.

6) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, por maioria de votos de seus membros, divergiu do entendimento da I. Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio quando deu provimento ao RV da recorrente e reconheceu a possibilidade da exclusão do Lucro Real do valor decorrente da cessão de espaço para propaganda eleitoral gratuita, conforme apurado pela interessada, mas não aceito pelo Fisco, motivando os lançamentos presentes no AI juntado (fls. 7/15), abaixo reproduzido:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 319.226,18	75,00
31/12/2003	R\$ 1.121.693,13	75,00
31/10/2004	R\$ 712.052,48	75,00

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão a maior referente propaganda partidária e propaganda eleitoral gratuitas, nos anos calendário de 2002, 2003 e 2004. Vide Termo de Verificação Fiscal, parte indissociável desta auto de infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 250, inciso I, do RIR/99.
Decreto nº 1598 de 1977, art. 6º, § 3º.

Nessa linha, mesmo reconhecendo os sólidos argumentos expostos no voto da I. Relatora - como sempre ocorre com os votos da I. Conselheira - com a devida vênia, faço leitura diferente dos fatos aqui tratados, especialmente a forma com que a recorrente interpretou a legislação, mensurou os valores que utilizou como dedução e a sua subsequente apuração final do IRPJ dos períodos de 2002 a 2004.

Para melhor contextualização e fixação, impede reproduzir excertos do voto da Relatora que bem pontuam seu entendimento:

“Além disso, não é possível afirmar, como o fez a decisão recorrida que, “o Fisco apurou o valor médio EFETIVO do preço da publicidade comercial da autuada e, sustentado nestes dados, pôde concluir, juntamente com a utilização da variável “tempo”, que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, exigindo fossem feitas as glosas devidas, via lançamento de ofício”. Isso porque a apuração de um preço efetivo no caso dos autos é impossível, uma vez que tal espaço não estava disponível à comercialização. A lei simplesmente dispôs que deveria haver uma compensação. A forma como essa compensação seria quantificada ficaria a critério da administração que não optou pela forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal.

Como bem observa a Recorrente, se o preço do espaço comercializável é o maior preço praticado pelo sujeito passivo (considerados os descontos comerciais) em horários análogos àqueles em que estão sendo veiculadas as propagandas partidária e eleitoral, como menciona a decisão recorrida, qual seria a interpretação que se daria à expressão “preço vigente? Preço vigente deve ser entendido como o maior valor da receita recebida pela emissora, considerado os descontos comerciais? Poderia muito bem a legislação ter substituído a expressão “preço vigente” por “preço recebido em data anterior”.

Sendo assim, entendo que a melhor interpretação é a de que preços comprovadamente vigentes são aqueles constantes da tabela de preços da emissora, já os preços efetivamente recebidos são aqueles influenciados por diversos critérios comerciais e negociais, não se prestando, portanto, como base de cálculo para o valor do ressarcimento fiscal.

(...)

Em face de todo o exposto, entendo que não há como confundir preço recebido com preço comercializável. Tendo em vista que vinculação de propagandas partidárias e eleitorais é um dever imposto pela legislação, sem que seja possível à Recorrente negociar o tempo de duração, horário de transmissão, periodicidade das inserções e outras características que influenciam na cobrança do preço. Não é possível fazer a correlação pretendida pela Fiscalização.

(...)

Em relação à variável “tempo de exposição” o Decreto nº 5.331/05 define como “o tempo efetivamente utilizado pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária e eleitoral”.

A Fiscalização externou posicionamento segundo o qual “o percentual de 25% do tempo efetivamente utilizado em publicidade, é um parâmetro máximo, que poderá ser menor, de acordo com a relação entre o tempo utilizado de propaganda comercial e o tempo total do programa, ou seja, se o resultado da relação (comercial/programa) for menor que o percentual de 25% deve ser aplicado, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, o percentual encontrado”.

A contribuinte, em sua impugnação defendeu que, para fins de cálculo, a contribuinte o tempo por ela computado estaria limitado à 25% que seria passível de utilização.

A decisão recorrida, por sua vez, referendou as conclusões do trabalho fiscal ao concluir que “especificamente, se o período de tempo em que se transmitiu a propaganda política tivesse sido ocupado normalmente por n% de publicidade comercial (sua fonte de receita), não seria justificável, em plausível, que o ressarcimento fiscal se desse levando em conta um percentual superior a n%.

Mais uma vez, entendo que a fiscalização extrapolou o comando normativo ao considerar como tempo comercializado o maior percentual encontrado (por meio da relação entre o tempo da propaganda comercial e o tempo do

programa) nos horários análogos ao utilizados na propaganda gratuita, mediante cálculos realizados por amostragem. O percentual utilizado pelo Decreto guarda correlação com o previsto no Código Brasileiro de Telecomunicação que, em seu artigo 124, determinava:

Art. 124 – O tempo destinado na programação das estações de radiodifusão, à publicidade comercial, não poderá exceder de 25% (vinte e cinco por cento) do total.

A lei não determina se o percentual precisa ser respeitado (e calculado) a cada hora de programação ou a cada programa veiculado, ou a cada dia ou mês. Sendo assim, a regulamentação legal não abre espaço para interpretação utilizada pela fiscalização e a decisão recorrida de adotar como parâmetro “o valor percentual encontrado no dia anterior à data de início da propaganda relativo às eleições, nos horários análogos aos utilizados pela propaganda gratuita.

Em face do exposto, entendo corretas as alegações da Recorrente. Tratando-se de benefício fiscal nada impediria que o Decreto adotasse o critério proposto pela fiscalização na regulamentação da matéria. Todavia, não o fez. A comparação pretendida pela autoridade fiscal e a decisão recorrida em relação ao que “efetivamente teria ocorrido”. Isso porque, não é possível fazer um raciocínio de probabilidade (percentual efetivamente utilizado) para o qual era vedada a comercialização. A mencionada norma não estabelece uma presunção relativa (a qual não seria possível, uma vez que o fato indiciário, qual seja, preço efetivamente praticado, não guarda correlação com o presumido (propaganda eleitoral e partidária gratuita). Na hipótese dos autos só é possível quantificar a “compensação fiscal” por meio de uma ficção utilizando-se, assim, os critérios determinados pelo legislador”.

Pois bem, como dito antes, penso diferente, e já tive oportunidade de discorrer longamente sobre o tema, sobre a legislação de regência **e sobre este caso concreto e específico**, posto ter sido eu o Relator do Acórdão da DRJCPS na oportunidade do julgamento deste processo em 1ª Instância (Ac. 05-30.299 – 2ª Turma da DRJ/CPS - 09 de setembro de 2010).

Naquele momento, à vista de tudo o que constou dos autos, da bem formulada acusação (e, reconheça-se, da muito bem concatenada linha da defesa) conclui pela incorreção da forma com que a recorrente mensurou e apurou valores que, por força de norma legislativa, poderia deduzir da base impositiva do IRPJ, ou seja, embora validamente aceita em termos legais, a forma da condução dos cálculos e o resultado final apurado pela contribuinte extrapolou o parâmetro imposto pela norma.

Tenho comigo, data vênia ao entendimento da I. Relatora, que este cenário em nada se modificou com a interposição do recurso voluntário pela recorrente, de modo que, sem necessidade de maiores explicações, ratifico *in totum* meu pensamento assumido no Acórdão da DRJ/CPS, adotando-o integralmente nesta oportunidade como voto vencedor deste Acórdão do CARF, reproduzindo-o fielmente, na forma abaixo:

Voto

A impugnação é tempestiva e dotada dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dela se conhece.

Mérito

Inicialmente, cumpre verificar a manifestação da defesa de que a Fiscalização teria lançado mão de um Decreto normativo da matéria em foco (que trata do direito das emissoras de radiodifusão de excluírem, da base de cálculo do lucro real, parcela proporcional ao tempo cedido para as propagandas partidárias e eleitorais), não vigente à época dos fatos.

Diz a defesa que o Decreto n.º 5.331/2005, só baixado em 04 de janeiro de 2005 e publicado no DOU no dia seguinte, não tinha vigência em 2004, posto que dispunha (i) em seu artigo 3º que sua entrada em vigor dar-se-ia na data da publicação (05/01/2005) e, (ii) no seu artigo 4º sobre a revogação dos Decretos n.ºs 3.516, de 20 de junho de 2000 e 3.786, de 10 de abril de 2001, que tratavam da matéria.

Conclui, em primeiro lugar, não poder referido Decreto ser aplicado pela fiscalização para os fatos geradores de 2004; em segundo lugar, por consequência, estarem com plena validade, os Decretos n.ºs 3.516, de 20 de junho de 2000 e 3.786, de 10 de abril de 2001, só revogados a partir de 05/01/2005.

Razão, porém, não assiste à impugnante.

Embora haja a menção expressa no artigo 3º de que o Decreto só entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, 05 de janeiro de 2005, a leitura mais atenta do texto integral de mencionado dispositivo, que regulamentou o parágrafo único, do artigo 52, da Lei n.º 9.096/1995, mostra que seus efeitos irradiaram-se retroativamente para o ano de 2004:

DECRETO Nº 5.331 DE 4 DE JANEIRO DE 2005.

Regulamenta o parágrafo único do art. 52 da Lei n.º 9.096, de 19 de setembro de 1995, e o art. 99 da Lei n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997, para os efeitos de compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no parágrafo único do

1

art. 52 da Lei n.º 9.096, de 19 de setembro de 1995, e no art. 99 da Lei n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997,

DECRETA:

Art. 1.º 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.

§ 1.º 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.

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

Assim, nenhum reparo merece o trabalho fiscal neste aspecto, devendo ser prestigiado e mantido, posto que embasado corretamente em legislação plenamente eficaz e pertinente, pelo que se indefere o pleito da defesa que requereu o cancelamento do auto de infração pela suposta utilização indevida de mencionado Decreto, pelo Fisco.

Vencida esta questão, passa-se à análise do mérito propriamente dito da presente discussão e que, basicamente, centra-se em dois aspectos, conflitantes na visão do Fisco e da autuada:

- i) o valor do preço do espaço e a forma de cálculo do montante do benefício que a legislação permite seja utilizado pelas emissoras de radiodifusão como excludente da base de cálculo do lucro real, em vista da cessão gratuita de horários em suas grades de programação para veiculação das propagandas eleitoral e partidárias, determinadas pela Justiça Eleitoral; e
- ii) o modo de contagem do tempo cedido pela emissora para a referida inserção compulsória e que seria utilizado em publicidade comercial.

Nesta peleja, de um lado surge a autoridade fiscal, adotando, para fins de apuração do valor do benefício que se concede às emissoras de radiodifusão pela cessão de horários em suas grades de programação para a inserção compulsória de propaganda eleitoral e partidária, o preço EFETIVAMENTE PRATICADO pela empresa, ou seja, o preço líquido, já abatidos os descontos concedidos, "*devendo corresponder aos preços unitário cobrados nas faturas emitidas para horários análogos aos utilizados na propaganda partidária e na propaganda eleitoral gratuitas*", conforme dizer do Fisco em seu Termo de Verificação Fiscal.

De seu lado, a autuada, inconformada com o método tomado pelo Fisco, pleiteia que o preço não é o que ele, Fisco, chama de "comercializado", mas, sim, o "comercializável". Em outras palavras, enquanto o primeiro representaria o efetivo ingresso de

↵

receitas na empresa autuada, o segundo representaria aquilo que a empresa poderia ter obtido como receita, não fosse a cessão do horário de forma gratuita.

Em suma, enquanto a fiscalização defende que o cálculo do incentivo deve ater-se e lastrear-se naquilo que concretamente foi suportado pela emissora, ou seja, valores efetivos que deixaram de ser obtidos como receitas, calculados pela média no período de tempo previsto pela legislação (mês corrente em que se tenha realizado a propaganda eleitoral ou dia anterior ao do início da mesma, guardando proporcionalidade com os preços praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data), a impugnante debate no sentido de que a base inicial para qualquer cálculo que se faça é o da tabela de preços vigente à época das inserções da propaganda eleitoral ou partidárias gratuitas. No seu dizer literal, *a utilização da expressão preço comprovadamente vigente outorga, inegavelmente, a idéia de que existe uma tabela de preços que, para efeitos do cálculo da parcela dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda, precisa estar vigente. Ou seja, não poderá ser uma tabela de preços antiga, ou uma que ainda será apresentada ao mercado.*

A outra variável a ser estudada é a do tempo, melhor dizendo, da mensuração do tempo que poderia ter sido utilizado pelas emissoras de radiodifusão para a venda de publicidade comercial e que deixou de ser possível em razão da cessão compulsória do espaço para veiculação do horário eleitoral gratuito. Para o Fisco, mercê levantamento específico feito junto à empresa fiscalizada, tal tempo foi inferior a 25%, devendo, assim, ser tomado este parâmetro, posto que no entender fiscal, o limite de 25% é o máximo, ou seja, não pode ser ultrapassado, e, quando não atingido, deve-se aplicar o percentual efetivamente encontrado e não o limite máximo.

Já a contribuinte defende, ferrenhamente, que a lei fixou o limite de 25% como o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora e a determinação legal não pode ser modificada pelo intérprete, no caso, o Fisco.

Pois bem, o tema não é de novo, já tendo sido objeto de lançamentos por parte do Fisco, contestação pelos contribuintes e decisões na esfera administrativa, inclusive envolvendo a ora impugnante, de tal modo que longe está de ser pacífico.

Historicamente, as leis nº 8.713/93, 9.096/95 e 9.504/97 trataram da matéria, sempre permitindo, na forma da regulamentação, que as emissoras de rádio e TV, cedentes de forma obrigatória, de seus horários comerciais para veiculação de propaganda partidária e eleitoral gratuitas, fossem ressarcidas pela compulsória cessão de seu espaço publicitário, de onde surge a maior parte de suas receitas.

Ou seja, dúvidas não remanescem de que o direito à compensação fiscal, pela cedência do horário, é legítimo, lícito e certo.

O que tem provocado celeuma e levado ao conflito entre o Fisco e os contribuintes é a forma, ou fórmula de apuração dos valores encontrados e passíveis do ganho fiscal.

No caso presente, não é diferente, cada lado defendendo seu ponto de vista e a correção do respectivo procedimento.

Impende ver o texto do Decreto nº 5.331, de 04 de janeiro de 2005, que trata do assunto:-

Art. 1ª 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 à 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.

A interpretação que se exige, pois, é o que se pode entender como preço comprovadamente vigente.

Para o sujeito passivo, é a sua tabela de preços à época, na forma do Decreto nº 57.690/66, artigo 14.

Para o Fisco, o montante a ser considerado não é aquele que “poderia” ser obtido, mas o “efetivamente obtido”, na comparação média em determinado período de tempo (mês vigente, ou dia anterior à data do início da propaganda gratuita na TV, observada a relação com os trinta dias antecedentes e posteriores).

Antes de se definir o voto deste Relator, importa ver, ainda que brevemente, as dimensões políticas e históricas da propaganda eleitoral gratuita no país.

É inquestionável que as emissoras de rádio e TV exploram serviços públicos na forma de concessões ou permissões, sendo certo que tal patrimônio (o direito à exploração do espaço onde se irradiam as ondas das emissoras e do espectro no qual as mesmas são captadas pela população), pertencem ao Estado. Em última análise, pertencem ao povo brasileiro.

No distante ano de 1963, o Código Brasileiro de Comunicações criou a figura da propaganda eleitoral gratuita, levando em conta justamente o fato de as empresas de comunicação estarem explorando uma concessão pública e que, por isso, deveria ser permitido ao Estado requisitar, na forma da lei e quando necessário, o uso dos veículos de comunicação para atender aos interesses públicos.

De outro lado, para que as empresas não suportassem o ônus financeiro com a perda do espaço de comercialização publicitária, de onde advêm suas receitas, a legislação ordinária cuidou de criar mecanismos para que se transferissem tais ônus, ainda que parcialmente, ao próprio governo, via diminuição do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas envolvidas.

De tal forma que, ao menos parte do ônus financeiro com que sucumbem as empresas de radiodifusão é repassada ao Estado, o que implica dizer, no fim, que o ônus é do próprio povo brasileiro, que acaba pagando, via diminuição dos impostos arrecadados e que poderiam ser aplicados para o bem comum, para ver as mensagens partidárias e eleitorais transmitidas pelos meios de comunicação, o que no fundo, não deixa de ser um dos pilares mestres da democracia.

É exatamente nesse contexto que o benefício fiscal destinado às empresas de radiodifusão pela perda que tiveram com a cessão gratuita do horário para a propaganda eleitoral e partidária, deve ser analisado.

Não é admissível possa o Estado, que já repõe às emissoras os prejuízos que elas suportam pela cessão de parte de seu tempo que seria destinado à publicidade comercial e que foi utilizado de forma gratuita por partidos e candidatos, tenha que arcar com um “plus”, ou seja, com o valor de um ônus que as emissoras não suportaram, mas que “poderiam ter suportado”, como se conclui da tese da defesa.

Consabidamente, toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve aplicada de forma restritiva. Não se pode conceber que a contribuinte tenha uma vantagem superior ao ônus com que arcou.

De tal modo que, corretamente, o benefício visa a ressarcir PERDAS EFETIVAS e não POTENCIAIS PERDAS, como quer fazer crer a defesa.

Demais disso, é convergente a posição dos doutrinadores do direito e da jurisprudência no sentido de que a lei não pode ser entendida ou interpretada como um texto frio e desvinculado do contexto social no qual se insere.

Em outras palavras, a análise dos textos legais e regulamentares que tratam da matéria há que ser feita de modo a se obter a mais coerente interpretação, vinculada à realidade palpável e exequível.

No caso concreto, a fiscalização apurou, exaustiva e profundamente, mediante amostragem da qual a fiscalizada teve plena ciência, os valores EFETIVOS das receitas obtidas pelo sujeito passivo no interregno temporal que os Decretos pertinentes estabeleceram (mês vigente, ou dia anterior à do início da propaganda eleitoral e partidária gratuitas, observando-se os trinta dias anteriores e posteriores).

Mediante tal procedimento de técnica de auditoria – não contestado pela defesa – o Fisco apurou o valor médio EFETIVO do preço da publicidade comercial da autuada e, sustentado nestes dados, pôde concluir, juntamente com a utilização da variável “tempo”, que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, exigindo fossem feitas as glosas devidas, via lançamento de ofício.

Portanto, ao revés do entendimento da impugnante, o valor a ser considerado é o efetivamente aplicado e que deu guarida ao prejuízo suportado pela empresa, JAMAIS um valor condicional, futuro e imaginário que PODERIA vir a ocorrer.

Até porque, não é crível que durante um determinado período de tempo (um mês, por exemplo), a empresa de comunicação tenha praticado preços médios que variaram de “x” a “z”, e em determinado instante, exatamente no dia e horário em que foram inseridas as propagandas eleitorais gratuitas, a empresa poderia ter vendido seu espaço pelo preço cheio constante da tabela.

Isto é, se em um mês de aferição, o resultado das vendas publicitárias ficaram abaixo do preço da Tabela, que fatores poderiam ocorrer para que, repentinamente, a venda publicitária tivesse um acréscimo tão grande?

O procedimento do Fisco calcou-se em parâmetros confiáveis para concluir seu trabalho e tal procedimento apresenta muito mais robustez que a posição da

defesa, sustentada apenas em uma tabela de preços, comprovadamente não aplicada na sua totalidade ao longo do período de tempo analisado.

Ainda que a contribuinte insurja-se contra os critérios adotados pelo Fisco chamando-os de subjetivos, a interpretação lógica do tema em debate só pode levar à conclusão de que o raciocínio desenvolvido pela fiscalização é muito mais coerente, concreto, palpável e exequível com a realidade.

Sabe-se, a interpretação lógica consiste em se aplicar os princípios universais da lógica e da razão aos dispositivos da lei que se deseja interpretar, almejando encontrar, inicialmente, o espírito da lei (*mens legis*) por um processo lógico-analítico e, num estágio mais avançado, a razão da lei (*ratio legis*) por um processo lógico jurídico, sempre de forma a se alcançar o verdadeiro objetivo da norma jurídica e sua aplicabilidade prática e real na sociedade.

No dizer de clássico brocardo jurídico, "*Scire leges non hoc est verba earum tenere sed vim ac potestatem*", ou, em vernáculo pátrio, "conhecer as leis não é compreender as suas palavras, mas o seu alcance e a sua força"

Concisamente, a interpretação lógica funda-se no fato de que o estudo puro e simples da letra da lei conduz a resultados insuficientes e imprecisos, havendo necessidade de investigações mais amplas

EXATAMENTE como fez o Fisco.

Enquanto o Fisco procedeu, mediante técnica consagrada de auditoria, ao levantamento dos valores e do tempo efetivamente cobrados e utilizados pela autuada, por ocasião da veiculação da propaganda eleitoral e partidária, ou seja, obteve dados confiáveis, extraídos da própria escrituração e registros da contribuinte e os aplicou para apurar o valor real do benefício a ser ressarcido à empresa, esta sustenta-se em uma "tabela de preços" que, além de comprovadamente não ter sido aplicada ao longo do tempo de forma "cheia", é instrumento de nítido caráter privado, de livre emissão pelo sujeito passivo e, como sugere a tese da defesa, um documento que seria elevado à categoria de INQUESTIONÁVEL, já que não se permite, na visão da defendente, qualquer contestação sobre os dados nela inseridos, por parte do agente público tributário.

Dizendo de forma diversa, a contribuinte deseja que uma "Tabela de Preços", por ela confeccionada, a seu livre arbítrio, sem que o Fisco possa questionar sua vigência, validade e preços praticados, revista-se de documento hábil e, repita-se, inquestionável, para usufruir do benefício fiscal da exclusão de valores da base de cálculo do imposto de renda, AINDA QUE em momento algum demonstrasse que obteria receita de publicidade no mesmo montante, justamente porque, COMPROVADAMENTE, a tabela cheia não foi aplicada.

Demais, já se viu durante a ação fiscal, que a Tabela de Preços é mero instrumento indicador para venda da publicidade, variando os preços efetivos de comercialização de acordo com o porte do anunciante, o número de inscrições, o horário da veiculação, etc., como, aliás, foi levantado pelo Fisco, que apurou valores inferiores aos constantes da "Tabela" disponibilizada pela autuada.

Assim, a “inquestionabilidade” de que se tenta revesti-la, deixa de ter sentido, até porque, como dito, trata-se de expediente de natureza privada e de livre arbitrio e emissão unilateral por parte da contribuinte.

Resumindo, como seria possível a adoção de uma Tabela de Preços, comprovadamente não aplicada na sua integralidade, como base para se calcular um benefício fiscal, onde uma das partes, justamente a que arca com o ônus, é o Estado, a dizer, a sociedade como um todo?

Portanto, muito mais acerto e comprometimento com a verdade material tem o procedimento do Fisco que apurou VALORES EFETIVOS a serem ressarcidos e não VALORES POTENCIALMENTE EFETIVOS.

De outra parte, mister rebater as alegações da impugnante de que fiscalização imiscuiu-se nos critérios de descontos praticados pela autuada. Na verdade, a condutora da ação fiscal apenas constatou a existência dos descontos concedidos, sem interferir, como é óbvio, em sua formulação ou execução.

Em momento algum, também, insurgiu-se contra os eventuais acordos comerciais entre a empresa, seus clientes e agências, posto que, como salientado pela defesa, é matéria de cunho eminentemente de direito privado.

A propósito, da mesma forma deve ser entendida a referência feita pela defesa ao Decreto nº 57.690/66, artigo 14, típico diploma de aplicação restrita ao direito privado, não tendo qualquer vinculação com o Direito Tributário.

Impende ver tal dispositivo, não sem antes destacar que o Decreto nº 57.690/66 cuida de regulamentar a profissão de “publicitário”:

Art 14. O preço dos serviços prestados pelo Veículo de Divulgação será por este 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.

Vale consignar, assunto que diz respeito estritamente aos envolvidos, não sendo possível imaginar-se que a tabela a que se refere o artigo tenha o condão de servir de base para cálculo de incentivos fiscais na área do imposto de renda quando, comprovadamente, os montantes efetivamente praticados não corresponderam ao que consta na mesma.

Observe-se que o Conselho de Contribuintes, hoje CARF, ainda que se trate de decisão de aplicabilidade exclusiva para as partes envolvidas, decidiu:

Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade Data da Sessão 07/11/2002

Relator(a) Paschoal Raucci

Nº Acórdão 103-21094 Tributo / Matéria

Decisão Por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso.

Ementa

PROPAGANDA ELEITORAL – Para fins de ressarcimento às emissoras de rádio e televisão, pela divulgação gratuita de propaganda eleitoral, sob a forma de dedução da determinação do lucro real do ano-base 1989. dedução ser

considerados os preços líquidos de comercialização, ai já computados descontos e abonos concedidos. (Publicado no DOU em 30/12/2002 Seção 1)

Relativamente ao tema sob discussão, “tempo que seria efetivamente utilizado em publicidade comercial, no período da propaganda”, tem-se que a fiscalização corretamente apurou, mediante ampla amostragem e utilizando-se de dados da contribuinte e de fontes externas confiáveis, como o Tribunal Superior Eleitoral e Cartórios Eleitorais, além do IBOPE, o tempo efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, conforme descrito em seu Termo Verificação Fiscal de fls. 17/51, assim resumido:

“Da análise dos demonstrativos apresentados, constatou-se que a fiscalizada utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, sempre o percentual máximo de 25% do tempo utilizado nas inserções de 15” e acima de 60 segundos”;

“Da análise do espaço comercializado, conforme os documentos apresentados pela fiscalizada (relatórios de fiscalização), constatou-se que, para diversos programas, a propaganda comercial não atingiu o percentual de 25% dos mesmos”;

“Portanto, com base nos relatórios apresentados, foi feito um levantamento por amostragem, (...) e considerou-se como espaço comercializado de cada programa, para exclusão do lucro real, o maior percentual encontrado (tempo da propaganda comercial / tempo do programa), nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita, para o período de janeiro de 2002 a julho de 2004 (Decreto n.ºs 3.516/2000 e 3.786/2001)” (grifos no original);

“Para o período de agosto a outubro de 2004, foi feito o mesmo levantamento e considerou-se como espaço comercializado, para exclusão do lucro real, o percentual encontrado no dia anterior à data de início da propaganda relativa às eleições municipais, nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita (Decreto n.º 5.331/2005)” (grifos no original);

“Para checar as horas totais utilizadas pela fiscalizada para apuração do valor a ser excluído do lucro real, com base na legislação corrente, esta fiscalização adotou as seguintes providências:

Extraíu do site oficial do Tribunal Superior Eleitoral os mapas de mídia das inserções estaduais e nacionais em bloco;

Oficiou ao Cartório Eleitoral para apresentação dos mapas de mídia das eleições municipais do ano calendário de 2004;

Utilizou os mapas de mídia apresentados pela fiscalizada referentes aos Acórdãos n.ºs 140.478/2001, 146.295/2002 e 146.882/2003) contendo inserções estaduais;

Oficiou ao Superior Tribunal Eleitoral, para apresentar os mapas de mídia referentes aos comunicados, boletins e instruções ao eleitorado;

Oficiou ao IBOPE Pesquisa de Mídia Ltda., para conferência das horas utilizadas pela fiscalizada, referentes às inserções dos comunicados, boletins e instruções ao eleitorado”.

Ou seja, um trabalho profundo, exaustivo, técnico e que merece ser louvado e prestigiado, posto que não se limitou ao terreno de meras suposições ou

condicionantes, mas à realidade concreta dos fatos e que culminou com um tempo efetivo inferior aos 25%, teto máximo admitido pela lei.

Destaque-se, em momento algum o trabalho fiscal foi contestado ou infirmado pela impugnante, que se limitou a manter seu ponto de vista de que o limite de 25% deve ser aplicado independentemente de ter sido alcançado ou não.

Isto é, a defesa entende que o tempo efetivamente utilizado em publicidade a que alude a legislação é aquele potencialmente passível de utilização (25%) e não o tempo realmente empregado, que no caso vertente foi inferior ao referido índice.

Mais uma vez, porém, cumpre lembrar que o ressarcimento fiscal, como se infere de sua própria denominação, tem como objetivo recompor o resultado da empresa que cedeu, por força de lei, parte de sua fonte de receita, no caso, tempo de transmissão.

Nesse contexto, o resultado a ser recomposto deve ser aquele que deixou de ser alcançado em razão da cessão compulsória do tempo de transmissão e não o resultado que poderia ser alcançado.

Especificamente, se o período de tempo em que se transmitiu a propaganda política teria sido ocupado normalmente por n% de publicidade comercial (sua fonte de receita), não seria justificável, nem plausível, que o ressarcimento fiscal se desse levando em conta um percentual superior a n%.

Isto ocorrendo, estar-se-ia não diante de ressarcimento fiscal, mas de verdadeiro subsídio ou subvenção, ou mesmo de uma receita inominada, saída do Estado para a contribuinte, procedimento sem qualquer previsão legal.

A realidade é que o percentual de 25% deve ser respeitado para fins de teto, ou seja, não se pode extrapolá-lo, não significando com isso, tratar-se de percentual fixo ao qual as emissoras de rádio e TV possam se socorrer para obter benefícios fiscais, que sempre estarão limitados ao tempo efetivamente utilizado.

Mesmo porque, imagine-se a situação de uma emissora que tenha pouca penetração junto a agências e anunciantes e que se limite, a título de exemplo, a ter em cada período de tempo, apenas 5% de seu espaço tomado pela publicidade comercial. Seria admissível essa empresa calcular o benefício À RAZÃO DE 25%?

A resposta, obviamente, só pode ser negativa, caso contrário estar-se-ia diante de verdadeiro quadro de locupletamento irregular de valores que a empresa de comunicação não conseguiria na sua atividade empresarial e que, entretanto, estaria tentando repassar ao Estado.

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 os dados da fiscalização demonstram que a contribuinte não se utilizou de 25% do tempo de transmissão com publicidade, não há justificativa legal para que lhe seja ressarcido o valor correspondente a esse percentual.

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. Daí 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.

Improcedem, também, as alegações de ferimento ao Princípio da Isonomia, quando se calcula o ressarcimento em função do tempo efetivamente utilizado em publicidade.

Sem adentrar à análise de questões constitucionais, não afetas a este órgão julgador administrativo, cabe observar, de passagem e apenas como fixação, que todas as emissoras que transmitem a propaganda eleitoral gratuita fazem jus ao benefício fiscal, calculado em função do preço do espaço comercializável e do tempo que cada emissora efetivamente teria utilizado em publicidade comercial. Ou seja, afronta à isonomia ocorreria se admitidos ressarcimentos iguais para situações diferentes.

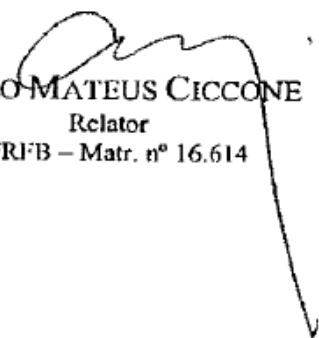
Concluindo, conforme expressa previsão legal, a exclusão do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, deve ser mensurada, sempre, em função do tempo efetivamente utilizado (e não potencialmente utilizável, como quer a defesa) pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, observado o período de duração da propaganda eleitoral e política gratuitas.

Assim, pelo que se expôs e por seus próprios fundamentos, o trabalho fiscal deve ser prestigiado e mantido na íntegra, posto que inexistem reparos a fazer, quer de ordem procedimental, quer de natureza técnica, quer sob o ângulo da legalidade.

Conclusão

Por todo o exposto VOTO no sentido de julgar PROCEDENTES os lançamentos em litígio, conforme expresso nos autos de infração lavrados.

Sala de Sessões/DRJ Campinas, 09 de setembro de 2010.


PAULO MATEUS CICCONE
Relator
AFRFB – Matr. nº 16.614

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos perpetrados pelo Fisco e a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone