



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.015678/2010-58
ACÓRDÃO	9101-007.096 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	EMPRESA PAULISTA DE TELEVISÃO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. NORMAS DISTINTAS COM CONTEÚDO SEMELHANTE. MESMO ARCABOUÇO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

No exame de admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade, do prequestionamento da matéria e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso que haja divergência interpretativa, a ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Embora os acórdãos paradigma e recorrido analisem normas distintas, vigentes em momentos distintos, o seu conteúdo é muito semelhante, donde se pode concluir que houve interpretação divergente do mesmo arcabouço jurídico.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPJ. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. EMISSORA DE TV. TEMPO EFETIVAMENTE UTILIZADO COM PUBLICIDADE COMERCIAL. LIMITE DE 25%.

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

IRPJ. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. EMISSORA DE TV. PREÇO DO ESPAÇO COMERCIALIZÁVEL. “PREÇO PRATICADO”. NECESSIDADE DE PROPORCIONALIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-005.968**, proferido em 19.11.2021, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 839/877), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Comprovado nos autos que os lançamentos não tiveram suporte no artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, a aplicação da multa de ofício torna-se imperiosa.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria, votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

Contra tal decisão, opôs o contribuinte embargos de declaração (fls. 888/894), sustentando a existência de omissão tendo em vista que nada foi declarado nos autos a respeito

do impedimento do Sr. Conselheiro Redator do voto vencedor e presidente da turma julgadora, Paulo Mateus Ciccone, que atuou como revisor da sua própria decisão proferida no âmbito da DRJ.

Os embargos de declaração foram rejeitados (fls. 903/910), em razão da redação do art. 42 do Anexo II do RICARF/2015, que impede que o Conselheiro que tiver atuado, na decisão recorrida ou no julgamento de embargos contra ele opostos, como relator ou redator em relação à matéria recorrida, atue como relator no julgamento de recurso de ofício, recurso voluntário ou recurso especial.

Em seguida, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 919/946), sustentando que o Acórdão nº 1402-005.968 deu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “critérios para apuração da exclusão do lucro líquido relativa à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral a que estão obrigadas as emissoras de rádio e televisão”. Invocou como paradigma o Acórdão nº 101-95.658.

Ainda, o contribuinte instaurou representação de nulidade (fls. 994/999), com fulcro no § 1º do art. 80 do Regimento Interno do CARF, c/c o art. 146 do CPC, em razão da atuação do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone como presidente de turma e relator na DRJ e presidente de turma e redator do voto vencedor no CARF. Ao final, requerem que fosse sado provimento à representação de nulidade, com novo sorteio e julgamento do recurso voluntário.

A arguição de nulidade não foi conhecida (fls. 1012/1014) e foi proferido despacho de admissibilidade (fls. 1015/1020), dando seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

O acórdão indicado como paradigma é, na verdade, relativo a processo da própria recorrente.

Nada obstante o acórdão nº 101-95.658 tenha, à época, analisado os Decretos nº 1.976/96, nº 3.516/00, e nº 3.786/01, conforme se verifica da leitura de seu inteiro teor, e o acórdão recorrido tenha se referido especificamente ao Decretos nº 5.331/05 (inexistente ao tempo do acórdão paradigmático), entendo que tal fato não caracterize dissimilitude jurídica entre os casos, na medida em que, nas partes que foram objeto de interpretação divergente, pelos acórdãos confrontados, a redação adotada nas normas em comento é substancialmente idêntica.

Assim, diante de situações fáticas semelhantes, tem-se que: - enquanto o **acórdão recorrido** entende que o “preço do espaço comercializável” a ser utilizado no cálculo deve ser o “preço efetivo praticado”, qual 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”, o **acórdão paradigmático** entende que o “preço do espaço comercializável” deve ser

entendido como “aquele *determinado em Tabela de Preços da emissora vigente à época* em que se encontrava em plena eficácia no mercado em geral”, e *não o preço efetivamente praticado*;

- enquanto o **acórdão recorrido**, no que diz respeito à variável “tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora”, utilizada no cálculo do benefício fiscal, entende que “o limite de 25% [estabelecido nas normas de regência em debate] 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”, o **acórdão paradigmático** entende que “o tempo a ser utilizado para efeito de apuração do ressarcimento fiscal é aquele colocado à disposição da Justiça Eleitoral para encaixe da exibição do programa eleitoral/partidário gratuito, e não aquele efetivamente utilizado para a exibição do programa”.

Demonstrada, portanto, a divergência alegada.

No mérito, sustenta o contribuinte, em resumo, que (i) a possibilidade de as emissoras de rádio e televisão excluir na apuração do IRPJ o valor correspondente à propaganda partidária ou eleitoral poderão é um benefício fiscal, devendo ser interpretada literalmente; (ii) o acórdão recorrido pretendeu transformar o preço do espaço comercializável em preços médios dos espaços comercializados no período; (iii) que o acórdão recorrido adotou, subjetivamente e sem amparo legal, uma técnica própria de cálculo com base no que deveria ser entendido por espaço comercializável e por tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora com publicidade comercial; (iv) 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 em vigor; (v) o acórdão recorrido distorce os conceitos de preço comercializável (que é a expressão utilizada pela legislação) com o de preço comercializado/recebido; (vi) as Notas Fiscais emitidas pela Recorrente partem da tabela de preços vigente no período, ainda que em alguns casos sejam concedidos descontos a depender do anunciante, dos horários e outros elementos que são tipicamente comerciais e não podem interferir na sua relação com o Fisco; (vii) há diversos fatores que influenciam a composição do preço final do espaço comercial vendido, tais como frequência, sazonalidade, pontualidade no pagamento e porte do anunciante; (viii) os preços efetiva e comprovadamente vigentes são aqueles constantes da tabela de preços da emissora, que embora seja um instrumento particular, não é de livre emissão, já que deve guardar parâmetro com as demais emissoras que veiculam propagandas transmitida; (ix) o acórdão recorrido considerou como tempo que seria efetivamente utilizado, não aquele prescrito pela norma (25% do tempo de transmissão), mas o resultante de uma amostragem entre o tempo destinado à publicidade comercial e o tempo de duração do programa; (x) se o limite de 25% foi observado, não há razão para que o acórdão recorrido questione o critério utilizado pela Recorrente, haja vista que este é o critério legal, sendo imprópria, ilegal e indevida a interpretação pretendida pela decisão ora atacada; (xi) o tempo destinado às transmissões em bloco das propagandas eleitoral e partidária é o mesmo para todas as emissoras de rádio e de televisão, que precisam estar adstritas à fruição do mesmo quantum de dedutibilidade, sob pena de malferimento ao princípio da isonomia; (xii) é

acertada a interpretação de que, ao exibir as propagandas partidária e eleitoral em bloco, nasce o direito, para as emissoras, de que seja excluído o tempo total que poderia ser utilizado em publicidade comercial, que, no caso de inserções feitas em intervalos de programação normal, há determinação de que seja excluída a totalidade dos valores relativos ao tempo do espaço comercializável; e (xiii) quando há exibição de propaganda partidária ou eleitoral em bloco, muito maior é o prejuízo da emissora, que se vê obrigada a alterar toda a sua grade horária, o que implica, na grande maioria das vezes, em redução, suspensão e/ou cancelamento de programas e espaços comerciais para exibir as propagandas eleitoral e partidária.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em síntese que (i) a Fiscalização constatou que a fiscalizada utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real em 2005, os valores fixos constantes de suas tabelas de preços, junto às agências de propaganda, que vigora de abril a setembro e de outubro a março”, mas “da análise dos preços efetivamente praticados, conforme 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.”; e (ii) o limite de 25% é o máximo, ou seja, não pode ser ultrapassado, e, quando não atingido, deve-se aplicar o percentual efetivamente encontrado. Ademais, adotou como suas as razões contidas na decisão recorrida, quais sejam, que (i) 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; (ii) toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve aplicada de forma restritiva; (iii) o benefício visa a ressarcir PERDAS EFETIVAS e não POTENCIAIS PERDAS; (iv) 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) e concluiu que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, exigindo fossem feitas as glosas devidas, via lançamento de ofício; (v) 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; (vi) 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; (vii) 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; (viii) 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; (ix) a fiscalização corretamente apurou o tempo efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, exprimindo que “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; (x) 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, razão pela qual 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; e (xi) 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.

É relatório.

VOTO

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 14.03.2022 (segunda-feira, fl. 884) e opôs, tempestivamente, embargos de declaração em 21.03.2022 (segunda-feira, fl. 886). Intimada do despacho que rejeitou os embargos em 29.09.2022 (quinta-feira, fl. 915), o sujeito passivo interpôs o recurso especial em 14.10.2022 (sexta-feira, fl. 917). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido enfrenta expressamente a matéria “critérios para apuração da exclusão do lucro líquido relativa à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral a que estão obrigadas as emissoras de rádio e televisão”, não havendo dúvidas quanto à admissibilidade do recurso especial neste ponto.

No que se refere à divergência interpretativa, o recurso voluntário invocou como paradigma o Acórdão nº 101-95.658.

O acórdão recorrido, ao interpretar o art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, em especial os §§1º e 3º, concluiu que o valor a ser excluído do lucro real a título de propaganda eleitoral gratuita deve considerar (i) o preço efetivo praticado pela empresa, isto é, “*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)*” – e não a tabela de preços elaborada pela empresa e vigente à época; (ii) o tempo efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade de comercial, sendo que “*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*”.

O Acórdão paradigma nº 101-95.658, por sua vez, ao analisar as exclusões do lucro real dos valores relativos à propaganda partidária gratuita, com relação ao mesmo contribuinte, entendeu o seguinte:

Quanto às glosas dos ressarcimentos da propaganda política partidária e eleitoral efetuada pela fiscalização e mantida pela r. decisão recorrida, com fatos geradores ocorridos nas datas de 31/12/1998, 31/12/2000 e 31/12/2001, ao argumento de que o valor da exclusão do lucro líquido deve ser feito em função do preço de propaganda comprovadamente vigente, bem como, do tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração da propaganda política, limitado a 25% do tempo destinado à propaganda gratuita, entendo, também, que merece ser reformada a decisão prolatada no acórdão recorrido em relação a presente matéria.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

E a razão que me leva a discordar da r. decisão, cinge-se ao tato da interpretação dada ao texto da lei pela autoridade julgadora, mais especificamente em relação ao preço do espaço comercializável, bem como, em relação ao tempo destinado à veiculação da propaganda partidária e eleitoral gratuita que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial.

Sobre o preço do espaço comercializável, o Decreto n. 1.976/96, ao definir o parâmetro de preços para efeito de ressarcimento, o fez como sendo: (...)

Da exegese do dispositivo acima transcrito, depreende-se que preço do espaço comercializável é o preço comprovadamente vigente nas datas em que ocorreram as propagandas eleitoral e partidária, comprovados pela Tabela de Preços da emissora, com data, prazo de validade e coerente com tabelas vigentes nos períodos anteriores e posteriores aos da propaganda eleitoral e partidária, ao passo que o preço a ser utilizado para cálculo do ressarcimento fiscal deve ser o equivalente a 8/10 (oito décimos) do constante da Tabela de Preços, bem como, o tempo utilizado é o tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em propaganda destinada à publicidade comercial, no período de duração das propagandas eleitoral e partidária gratuitas.

Sobre a aludida tabela, abre-se aqui um breve parêntese para efeito de informação.

Trata-se de tabela obrigatória referida no art. 14 do Decreto n. 57.960/66, que regulamenta o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propagandas, a qual serve como parâmetro para comprovação de preço do espaço comercializável praticado pelos veículos de divulgação (rádio e televisão), o qual não poderá praticar preço diverso do oferecido pela agência de propaganda.

Continuando, o Decreto nº 2.814/98, ao regulamentar a matéria, determinou em seu artigo 1º, que se aplicam às eleições de 4 de outubro de 1998, as normas constantes do Decreto nº 1.976/96. Estabeleceu ainda, que o valor apurado de conformidade com o Decreto 1.976/96, poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 (recolhimento mensal com base no lucro apurado por estimativa).

O artigo 1º. do referido Decreto está assim redigido: (...)

Posteriormente, o Decreto n. 3.786/2001, ao tratar do preço parâmetro, ou seja, o preço do espaço comercializável definiu como sendo: (...)

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 influências 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.

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. 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 dos tempos destinados à propaganda eleitoral gratuita e aos comunicados ou instruções da Justiça Eleitoral, previstas na Lei n. 8.713, de 1993*, o que depreende-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. 3.516/00 que veio disciplinar o ressarcimento fiscal decorrente da propaganda partidária gratuita prevista na Lei n. 9.096/95, manteve na íntegra as disposições legais previstas no art. 1º. e §§ do Decreto n. 1.976/96, só vindo acrescentar no § 2º. 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 a exibição do programa, até porque, como é de sapiência de todos, quando não efetivamente utilizados, p.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.

Vê-se, pois, que a legislação interpretada pelo Acórdão paradigma nº 101-95.658, basicamente, Decreto n. 1.976/96 e Decreto n. 3.786/2001, é diferente daquela versada no acórdão recorrido, qual seja, o Decreto nº 5.331/2005. No entanto, o conteúdo dos dispositivos no que se refere aos parâmetros para apuração do valor a ser excluído do lucro real a título de propaganda eleitoral gratuita são muito similares. Confira-se:

Acórdão paradigma nº 101-95.658	Acórdão recorrido
<p>Decreto n. 1.976/1996:</p> <p>Art. 1º As emissoras de rádio e televisão, obrigadas à divulgação gratuita de propaganda eleitoral, nos termos da Lei n 8.713, de 1993, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, <u>valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado</u> pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração daquela propaganda.</p> <p>§ 1º O <u>preço do espaço comercializável</u> é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente em 2 de agosto de 1994, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.</p> <p>§ 2º O <u>tempo efetivamente utilizado</u> 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 8.713, de 1993</p> <p>Decreto n. 3.786/2001</p> <p>Art. 1º A partir do ano-calendário de 2000, as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral, nos termos da Lei no 9.504, de 30 de setembro de 1997, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, <u>valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral gratuita.</u></p> <p>§ 1º O <u>preço do espaço comercializável</u> é o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente no mês corrente em que tenha realizado a propaganda eleitoral gratuita.</p> <p>§ 2º O <u>tempo efetivamente utilizado</u> em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita, relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos às eleições de que trata a Lei no 9.504, de 1997.</p>	<p>Decreto nº 5.331/2005:</p> <p>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, <u>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.</u></p> <p>§ 1º O <u>preço do espaço comercializável</u> 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. (...)</p> <p>§ 3º O <u>tempo efetivamente utilizado</u> 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.</p>

A única diferença com relação ao conteúdo dos Decreto nº 1.976/1996, Decreto nº 3.786/2001 e Decreto nº 5.331/2005 é que, no Decreto nº 3.786/2001, o “preço do espaço utilizável” deixou de ser aquele “comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária” e passou a ser o “comprovadamente vigente no mês corrente em que tenha realizado a propaganda” e, por essa razão, deixou-se de exigir no Decreto nº 3.786/2001 que o “preço do espaço utilizável” guardasse “proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data”.

No entanto, a meu ver, essa diferença não altera o fato de que o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 101-95.658 tratam do mesmo arcabouço jurídico, divergindo com relação aos conceitos de “preço do espaço utilizável” e “tempo efetivamente utilizado” para fins de exclusão do lucro real dos valores correspondentes à propaganda eleitoral gratuita. Ademais, o Acórdão paradigma nº 101-95.658 analisa o tema, também, com base na redação do Decreto nº 1.976/1996, que é praticamente idêntica àquela do Decreto nº 5.331/2005. Caracterizada, pois, a divergência interpretativa entre o recorrido e o paradigma.

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL.

II – MÉRITO

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

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

O Decreto nº 5.331/2005, por sua vez, autorizava as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral a excluir do lucro líquido, na apuração do lucro real, o valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do **preço** do espaço comercializável pelo **tempo** que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita. Confira-se:

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da

multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Tempo que seria utilizado com publicidade comercial:

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

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

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

O acórdão recorrido concluiu que o percentual de 25% é o teto, de forma que, se o contribuinte não se utiliza de 25% do tempo da propaganda eleitoral gratuita para publicidade comercial, deve deduzir apenas o tempo efetivamente utilizado. O Acórdão paradigma nº 101-95.658, por sua vez, entendeu “que o tempo a ser utilizado para efeito de apuração do ressarcimento fiscal é aquele colocado à disposição da Justiça Eleitoral para encaixe da exibição do programa eleitoral/partidário gratuito, e não aquele efetivamente utilizado para a exibição do programa”.

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Preço do espaço comercializável

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

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

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

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

Mas, nos termos do *caput* e § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.331/2005, não basta que o contribuinte comprove o “preço vigente”, é preciso que o referido montante seja proporcional ao “preço praticado” antes e após o início da propaganda eleitoral. Dessa forma, caso a Autoridade Fiscal constate que o “preço praticado” não guarda proporcionalidade com o “preço vigente” adotado pelo contribuinte, poderá desconsiderá-lo para fins de “preço do espaço utilizável” na apuração do montante a ser excluído do lucro líquido do período.

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

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

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

“Art. 99.

§ 1º

II – a compensação fiscal consiste na apuração do valor correspondente a 0,8 (oito décimos) do resultado da multiplicação de 100% (cem por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) do tempo, respectivamente, das inserções e das transmissões em bloco, pelo **preço do espaço comercializável** comprovadamente vigente, assim considerado aquele divulgado pelas emissoras de rádio e televisão por intermédio de tabela pública de preços de veiculação de publicidade, atendidas as disposições regulamentares e as condições de que trata o § 2º-A;

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

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

I – deverá ser apurada mensalmente a variação percentual entre a soma dos preços efetivamente praticados, assim considerados os valores devidos às emissoras de rádio e televisão pelas veiculações comerciais locais, e o correspondente a 0,8 (oito décimos) da soma dos respectivos preços constantes da tabela pública de veiculação de publicidade;

II – a variação percentual apurada no inciso I deverá ser deduzida dos preços constantes da tabela pública a que se refere o inciso II do § 1º.

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

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

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

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

A controvérsia diz respeito aos conceitos de “preço do espaço comercializável” e “tempo que seria utilizado com publicidade comercial”, para fins de apuração do montante a ser excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real da contribuinte, que é uma emissora de televisão.

Do preço do espaço comercializável

Segundo o entendimento da fiscalização (TVF – fls. 4/19), corroborado pela I. Relatora:

32- Conforme já explanado anteriormente, esta fiscalização constatou que a fiscalizada, no ano-calendário 2005, excluiu a maior a base de cálculo do IRPJ (Lucro Real) através da utilização incorreta do preço de tabela de seus programas, bem como, da utilização dos encaixes em percentagem superior ao permitido pela legislação.

33- A legislação que rege a propaganda eleitoral está disciplinada na Lei nº9.096/1995, arts 45 a 49, Lei nº9.504/1997, arts 44 a 52 e art. 93, bem como no Decreto nº 5.331/2005 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF no 2/2006, o qual por oportuno, transcrevemos o art. 1º, parágrafo 10do Decreto 5.331/2005:

"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 proporcionalmente com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data" (grifou-se)."

34- Portanto, da interpretação da legislação, verifica-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.

35- Em verdade constatou-se que a fiscalizada utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real em 2005, os valores fixos constantes de suas tabelas de preços, junto às agências de propaganda, que vigora de abril a setembro e de outubro a março.

36- 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.

37- Portanto, com base nas faturas apresentadas (fls. 280 a 531), 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) no dia anterior à data de início da propaganda relativas às eleições, nos horários análogos aos utilizados na propaganda gratuita (Decreto nº 5.331/2005). [...].

Não concordo com esse racional por dois fundamentos.

Primeiro porque a Lei não previu como base de cálculo do valor passível de exclusão (*valor compensável*) o preço efetivo, mas sim o preço de tabela (*valor comercializável*) com o redutor de 20% (que pode inclusive ser visto como uma espécie de desconto legal previsto ao "Estado"), na linha do que adotou a contribuinte.

E segundo porque nem o próprio Decreto valida o critério adotado pela autoridade fiscal responsável pelo presente lançamento. Confira-se:

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

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

[...]

Como se nota, o *caput* do art. 1º (que inclusive foi omitido no TVF) dispõe expressamente que a base de cálculo do valor compensável pelas emissoras de TV cedentes de espaço publicitário para propaganda eleitoral deve corresponder, na linha do que definiu a própria lei que lhe dá fundamento, ao preço do espaço comercializável, preço este que, segundo o §1º, *deverá guardar **proporcionalidade** com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.*

Note-se que o Decreto, na sua função de regulamentar a lei, não inovou na base de cálculo propriamente dita, mas sim na necessidade do preço **comercializável** guardar proporção com o preço **praticado** (ou comercializado).

Guardar proporcionalidade não significa possuir identidade. Preço comercializável, nesse ramo de atividade, é o preço de tabela divulgado pelas normas regulamentares, e não o preço praticado, que já vem líquido de descontos comerciais usualmente concedidos aos anunciantes.

Esclarecido esse ponto, e mesmo sem adentrar no mérito da legalidade dessa regra de proporcionalidade, chama atenção que não há na motivação do presente lançamento nenhuma justificativa acerca da existência de uma eventual discrepância ou desproporcionalidade entre os preços (comercializáveis x comercializado), o que coloca a própria aplicação do § 1º em xeque.

A premissa adotada pelo Fisco, na verdade, foi a de que a Recorrente, enquanto emissora de TV sujeita à intervenção do Estado para fins de divulgar propaganda eleitoral, obrigatoriamente deveria adotar como base a média dos preços praticados (líquido dos descontos concedidos), nunca podendo se valer do preço comercializável divulgado nas tabelas oficiais (que inclusive está sujeito ao primeiro redutor, o desconto legal de 20%). É este a meu ver o grande equívoco da acusação fiscal, na linha do que decidiu o Acórdão paradigma nº **101-95.658**, verbis:

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.

Do tempo que seria utilizado com publicidade comercial

No tocante 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.

Ocorre que o *caput* do referido art. 1º, conforme visto, se referiu ao tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

Como bem notou o referido Acórdão paradigma nº **101-95.658**:

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 a exibição do programa, até porque, como é de sapiência de todos, quando não efetivamente utilizados, p.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.

O que precisa ficar claro, pois, é que o cálculo do valor compensável ora analisado, nos termos da lei, é **objetivo**, e não subjetivo, o que significa dizer que, para apurar o montante dedutível da propaganda eleitoral, basta multiplicar o tempo disponibilizado pelo fator de 0,8 (80%) do valor médio do preço **comercializável** – *primeiro redutor* -, reduzido a $\frac{1}{4}$ (25%) do tempo total – *segundo redutor*.

Com efeito, a cada hora de transmissão compulsória de propaganda eleitoral, o contribuinte tem o direito de compensar, via exclusão fiscal, o valor correspondente a 15 minutos (25% de 60 minutos) sobre 80% do valor médio dos preços comercializáveis.

Admitir, então, o critério empregado pela autoridade autuante, significaria criar um *terceiro redutor* (qual seja, os descontos efetivamente praticados), em um cenário no qual, repita-se, não houve demonstração de desproporção entre os preços (tabelado x praticado), tendo ainda sido desconsiderada a indisponibilidade do espaço reservado ao Estado.

Essas as razões, contudo, para divergir do voto da Relatora e dar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli