



ISSN 1414-7866 (versão impressa)  
ISSN 2448-3605 (versão on-line)

**Paraná Eleitoral**  
revista brasileira de direito  
eleitoral e ciência política

tre-pr nusp/ufpr ninc/ufpr

v. 5 n. 1 2016

## **A tributação das emissoras de rádio e de televisão pela propaganda política obrigatória**

**Rogério Carlos Born**

### **Resumo**

A compensação de tributos por débitos não tributários está autorizada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional e não depende de lei específica. A espécie tributária escolhida é o Imposto de Renda e, para as emissoras optantes pelo Simples Nacional são os impostos e contribuições. A natureza jurídica tributária é a modalidade de extinção do crédito tributário e a natureza jurídica administrativa é a requisição. As emissoras de rádio e de televisão somente podem compensar a propaganda partidária, eleitoral e de plebiscitos e referendos, sendo defeso quanto às propagandas institucional e intrapartidária. O sujeito ativo da compensação é a União, e os sujeitos passivos são as emissoras obrigadas à transmissão do horário político, sendo indevida a extensão às concessionárias de serviços de telecomunicações. A hipótese de incidência é a obrigatoriedade de veiculação da propaganda e o fato gerador é a efetiva utilização do espaço comercializável. A base de cálculo nas transmissões em bloco é o valor cobrado pelo tempo presumido de publicidade efetiva e nas inserções a totalidade do tempo. O valor a compensar é deduzido do lucro real ou presumido; e, no caso das emissoras optantes pelo Simples Nacional, da base de cálculo. Em caso de prejuízo, é possível a restituição do tributo. As rádios comunitárias não têm direito à compensação do patrocínio.

**Palavras-chave:** propaganda; compensação; tributos; regra matriz; emissoras.

### **Abstract**

The compensation of taxes by non-tax debts is authorized by the Brazilian Constitution and the Brazilian Tax Code and it is independent from a specific law. The chosen tax species is the income tax and, for the broadcasters which opted by the Simplified Taxation System, taxes and contributions. The legal tax nature is a form of tax credit extinction and the administrative legal nature is the request. Radio and television broadcasters can only compensate for party propaganda, elections

---

### **Sobre o autor**

Mestre em Direito Constitucional; servidor do TRE-PR.

and plebiscites and referendums, aren't allowed to compensate for institutional and intra-party propaganda. The active subject of the compensation is the Union and the passive subjects are the networks required to transmit the campaign time, and undue extension of utilities to telecommunications services. The hypothesis of incidence is the obligation of advertisement publication and the taxable event is marketable effective use of time. The basis for calculating the transmission block is the charge for the time presumed of effective advertising and inserts in the entire time. The offset value is deducted from real or perceived income, considering the case of broadcasters which opted by the Simplified Taxation System, the basis is the calculation. In case of injury, it is possible the return of taxes. Community radio stations have not rights to compensation from the sponsorship.

**Keywords:** propaganda; offset; taxes; basis of assessment; broadcasters.

## Introdução

A Constituição Federal brasileira esclarece como uma das garantias decorrentes do princípio democrático, no artigo 17, § 3º, que “os partidos políticos têm direito a recursos do fundo partidário e *acesso gratuito ao rádio e à televisão, na forma da lei*” (Brasil, 1988, grifo nosso).

A Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações), já autorizava que as emissoras cobrassem pela veiculação do horário eleitoral quando estabelecia no artigo 41 que “as estações de rádio e televisão não poderão cobrar, na publicidade política, preços superiores ao em vigor nos 6 (seis) meses anteriores, para publicidade comum”.

Entretanto, com a evolução da legislação eleitoral, a União instrumentalizou o ressarcimento das emissoras em razão da perda de receita de espaço publicitário e da oneração resultante da cedência de espaço publicitário para a Justiça Eleitoral pela compensação fiscal, modalidade de extinção de tributos prevista pelos artigos 156, II; 170 e 170-A, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

A propaganda política é um gênero que abarca como espécies a publicidade institucional, a propaganda intrapartidária, partidária, eleitoral, plebiscitária e referendária, mas a compensação fiscal não alcança as duas primeiras espécies.

A *publicidade (propaganda<sup>1</sup>) institucional* está prevista no artigo 37, § 1º, da Constituição Federal (1988) que enuncia que “a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”.

A *propaganda intrapartidária* se encontra disposta no artigo 36, § 1º, da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997 (Lei das Eleições), que enuncia que “ao postulante a candidatura a cargo eletivo é permitida a realização, na quinzena anterior à escolha pelo partido, de propaganda intrapartidária com vista à indicação de seu nome, vedado o uso de rádio, televisão e *outdoor*”.

A *propaganda partidária*, de acordo com o artigo 45, da Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995 (Lei dos Partidos Políticos), efetuada mediante transmissão por rádio e televisão será realizada para, com exclusividade, difundir os programas partidários; transmitir mensagens das atividades congressuais do partido aos filiados; divulgar a posição do partido em relação a temas político-comunitários e promover e difundir a participação política feminina.

O artigo 52, parágrafo único, da Lei dos Partidos Políticos prescreve que “as emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei”.

A *propaganda eleitoral* no rádio e na televisão é aquela realizada nas emissoras desses meios de comunicação e nos canais de televisão por assinatura, nos 35 dias anteriores à antevéspera das eleições (art. 47, Lei 9.504/1997, com redação determinada pela Lei nº 13.165, de 29 de setembro de 2015).

Em relação à *propaganda eleitoral*, o exercício desse direito está regulamentado pela Lei das Eleições (1997), no artigo 99, *caput*, estabelecendo que “as emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito

---

1. Embora o artigo 5º, da Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965 (Brasil, 1965a, grifos nossos), defina que “compreende-se por propaganda qualquer forma *remunerada* de difusão de ideias, *mercadorias ou serviços*, por parte de um anunciante identificado”, didaticamente o termo “propaganda” é inapropriado. O termo “publicidade” é atribuído exclusivamente à divulgação de cunho mercantil e de caráter persuasivo que visa defender os interesses econômicos de uma indústria ou empresa. “Propaganda”, no entanto, é mais amplo, pois é atribuído a qualquer tipo de comunicação tendenciosa como as campanhas eleitorais e o proselitismo religioso.

[...]”, trazendo no § 1º algumas regras específicas ao cálculo desta indenização fiscal.

Por fim, a Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, prevê a *propaganda gratuita de plebiscitos e referendos* quando dispõe no artigo 8º que

aprovado o ato convocatório, o Presidente do Congresso Nacional dará ciência à Justiça Eleitoral, a quem incumbirá, nos limites de sua circunscrição: [...] IV – *assegurar a gratuidade nos meios de comunicação de massa concessionários de serviço público [sic]*, aos partidos políticos e às frentes suprapartidárias organizadas pela sociedade civil em torno da matéria em questão, para a divulgação de seus postulados referentes ao tema sob consulta. (Brasil, 1998b, 9, grifo nosso)

A Lei nº 13.487, de 6 de outubro de 2017, alterou a Lei 9.504/1997 na redação do artigo 99, § 1º, para

o direito à compensação fiscal das emissoras de rádio e televisão estende-se à veiculação de propaganda gratuita de plebiscitos e referendos de que dispõe o art. 8º da Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, mantido também, a esse efeito, o entendimento de que [...]. (Brasil, 2017, 1)

A regulação do direito à compensação pelas emissoras é determinada pelo Decreto 7.791, de 17 de agosto de 2012, e pelo Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal 2, de 6 de março de 2006. Esses atos normativos autorizam que emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação da propaganda partidária, eleitoral, plebiscitária e referendária possam efetuar a extinção do crédito tributário na apuração do Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ).

Cabe esclarecer quais são critérios de compensação desses tributos delineando a regra matriz de incidência na forma do Decreto 7.791/2012 e do Ato Declaratório Interpretativo da SRF 2/2006.

## **princípio da legalidade**

### *Lei especial*

A autorização legal formalizada pela edição de uma lei *eleitoral* e não por uma lei *tributária* não gera inconstitucionalidade à

compensação fiscal da propaganda política pelas emissoras, haja vista que a *lei específica* exigida pelo artigo 150, § 6º, da Constituição Federal tem como destinatária apenas a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.

Aparentemente, a compensação tributária também estaria viciada por *ilegalidade* se confrontada com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – recepcionada com força de lei complementar –, que prevê no artigo 54: “não será admitida a compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública”.

No entanto, esse dispositivo foi derogado tacitamente pelo Código Tributário Nacional – também recepcionado como lei complementar – que possibilitou a compensação entre crédito fiscal e crédito administrativo, quando, no artigo 170, dispõe que

a *lei* pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários *com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública*. (Brasil, 1966, 12451, grifos nossos)

### *Tributos compensáveis*

A legislação tributária e eleitoral elege o IRPJ e, em alguns casos, as *contribuições sociais* que serão passíveis de compensação fiscal, o que depende de autorização por uma *lei ordinária federal*. Esta lei é a própria Lei das Eleições que, no artigo 99, § 1º, III, determina que

o valor apurado [...] 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 (artigo 2º, da Lei 9.430/1996), bem como da base de cálculo do lucro presumido. (Brasil, 2009, 1, grifo nosso)

A Lei das Eleições também prevê que, tratando-se de emissoras configuradas como micro ou pequenas empresas optantes pelo

Simple Nacional, o valor da compensação fiscal será deduzido da base de cálculo de *imposto e contribuições federais* conforme critérios definidos pelo Comitê Gestor do Simple Nacional (artigo 99, § 3º, Lei 9.504/1997).

A normatização em relação ao Imposto de Renda mereceu a edição do Decreto 7.791/2012, que ainda se mantém silente quanto à compensação das contribuições sociais devidas as emissoras enquadradas como micro e pequenas empresas.

### Natureza jurídica

A natureza jurídica *tributária* da compensação fiscal praticada pelas emissoras é de *modalidade de extinção do crédito tributário*, nos termos do artigo 156, II, e 170, do Código Tributário Nacional.

A Lei 9.504/1997 autoriza que as emissoras efetuem a compensação de um débito *tributário* por um crédito *não tributário* (administrativa) decorrente da onerosidade decorrente da prestação compulsória de veicular a propaganda política deixando de faturar com a publicidade<sup>2</sup>.

A natureza jurídica *administrativa* está caracterizada pelo Código Brasileiro de Telecomunicações, que prevê, no artigo 37, “os serviços de telecomunicações podem ser *desapropriados*, ou *requisitados* nos termos do artigo 141, § 16, da Constituição<sup>3</sup>, e das leis vigentes” (Brasil, 1962, 10413, grifos nossos).

---

2. Um fato interessante é que a legislação não garante às emissoras de rádio qualquer forma de indenização ou compensação pela veiculação do informativo *A voz do Brasil*. A Lei 4.117/1962 apenas prevê no artigo 38, e, que “as emissoras de radiodifusão, excluídas as de televisão, são obrigadas a retransmitir, diariamente, das 19 (dezenove) às 20 (vinte) horas, exceto aos sábados, domingos e feriados, o programa oficial de informações dos Poderes da República, ficando reservados 30 (trinta) minutos para divulgação de noticiário preparado pelas duas Casas do Congresso Nacional”.

3. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, que preconiza no § 16: “É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior”.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, 891), a requisição administrativa

é o ato pelo qual o Estado, em proveito de um interesse público, constitui alguém, de modo unilateral e autoexecutório, na obrigação de prestar-lhe um serviço ou ceder-lhe transitoriamente o uso de uma coisa in natura obrigando-se a indenizar os prejuízos que tal medida efetivamente acarretar ao obrigado.

Na prática, a União avoca temporariamente a concessão para promover um serviço de interesse da democracia que é a veiculação do horário eleitoral mediante indenização.

Para que a compensação possa ser conceituada como *desapropriação* do direito das emissoras de utilizar o horário com sua programação, é mister que a indenização seja *prévia* e a contrapartida seja efetuada *a posteriori*, no final do período trimestral de apuração do tributo. Assim, a *requisição* é a definição mais apropriada para se identificar a natureza jurídica do ressarcimento a ser experimentado pelas estações de rádio e televisão.

### **Regra matriz de incidência**

Na teoria normativa da Lei Tributária Democrática, Agustín José Menéndez (2013) defende que a norma deve conter a quantificação da obrigação em termos monetários (critério quantitativo); a distribuição de acordo à justiça equitativa (igualdade); a base de cálculo de acordo com as circunstâncias pessoais, a capacidade de pagamento (não confisco) e a gradação de acordo com uma escala progressiva (progressividade) e os tributos não podem ser matéria de coerção (sanção de ato ilícito – definição de tributo).

Neste estudo considera-se o direito à compensação fiscal como forma de exercício da democracia, uma vez que o artigo 99 da Lei 9.504/1997 garante o exercício da democracia viabilizando o direito de antena aos partidos políticos assumindo o ônus imposto às emissoras no exercício da função social da mídia.

No entanto, é prudente avaliar, dentro da regra matriz de incidência idealizada por Paulo de Barros Carvalho (2007), se este mecanismo de compensação entre tributos e prestação de serviços públicos resulta em equilíbrio ou renúncia de receitas.

### *Critério subjetivo ativo*

Os benefícios da compensação fiscal são oponíveis somente aos tributos de competência da *União*, haja vista que a edição da lei eleitoral é de competência privativa e a Justiça Eleitoral é um órgão integrante do Poder Judiciário.

Dessa forma, a compensação devida às emissoras pela prestação desse serviço de interesse democrático é oponível à *União*, que preferiu instrumentalizar o ressarcimento pela compensação fiscal dos valores devidos pelo IRPJ.

### *Critério subjetivo passivo*

#### Concessionárias de serviços de radiodifusão

Os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, de acordo com o artigo 21, XII, *a*, da Constituição Federal, são de competência da União, e sua exploração poderá ser direta ou mediante autorização, concessão ou permissão.

Pela obrigatoriedade da veiculação da propaganda política gratuita, a União acaba por avocar ou encampar temporariamente os serviços de comunicação outorgado às emissoras onerando as concessionárias.

Por isso, a legislação eleitoral-tributária define como *contribuintes* com direito à compensação fiscal as pessoas jurídicas de direito privado, que constituem as *emissoras de rádio e televisão* obrigadas a ceder espaço para a veiculação da propaganda política, ou seja, de acordo com o artigo 57 da Lei 9.504/1997, as estações de rádio e televisão que operam em VHF e UHF e os canais de televisão por assinatura sob a responsabilidade do Senado Federal, da Câmara dos Deputados, das assembleias legislativas, da Câmara Legislativa do Distrito Federal ou das câmaras municipais.

Não são beneficiadas pela compensação fiscal as emissoras, que não estão autorizadas a funcionar pelo poder competente – mesmo que veiculem a propaganda eleitoral (artigo 44, § 3º, Lei 9.504/1997) –, e as emissoras desobrigadas a essa transmissão, como ocorre com os canais de televisão privados por assinatura.

### Concessionárias de serviços de telecomunicações

O artigo 21, XI, da Constituição Federal (1988) arrola entre as competências da União, “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais”.

O Poder Executivo, ao editar o Decreto 7.791/2012, prevê no artigo 4º que “as empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio também poderão fazer a exclusão”.

Ocorre que os decretos são expedidos para fiel execução da lei (artigo 84, IV, da Constituição). Na teoria normativa da Lei Tributária Democrática defendida por Menéndez (2013), as normas gerais tributárias combinam uma aproximação normativa e descritiva a partir da análise da estrutura da própria obrigação. Segundo o autor, de um lado, é defendido que se trata de obrigações diferentes e, de outro, que se complementam.

Não há, segundo a teoria, uma aproximação descritiva e normativa entre a compensação fiscal em favor das operadoras de serviços de telecomunicações, uma vez que o decreto regula uma norma geral inexistente em favor desses contribuintes.

Ao contrário, a Lei nº 4.737, de 15 de julho de 1965, contém uma vedação quando prevê, no artigo 370, que “as transmissões de natureza eleitoral, feitas por autoridades e repartições competentes, gozam de *franquia* postal, telegráfica, *telefônica*, radiotelegráfica ou *radiotelefônica*, em linhas oficiais ou nas que sejam obrigadas a serviço oficial” (Brasil, 1965b, 6746, grifos nossos).

A ampliação da compensação fiscal viola, ainda, o artigo 108, do Código Tributário Nacional que determina no artigo 108, § 2º, que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido” (Brasil, 1966, 5801).

Ademais, a escolha da prestadora que ficará responsável pela transmissão dos programas eleitorais está sujeita a um procedimento licitatório, como ocorre com as linhas telefônicas que servem às repartições públicas.

Destarte, o Poder Executivo comete flagrante ilegalidade ao estender às concessionárias de serviços de telecomunicações o direito à

compensação fiscal por meio de um decreto autônomo, uma vez que o artigo 170, do Código Tributário Nacional, reserva à lei ordinária, nas condições e garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

### *Critério objetivo*

#### Propaganda política gratuita

A *hipótese de incidência* que autoriza a compensação fiscal é a veiculação da propaganda partidária gratuita que deve ocorrer nos períodos previstos na Lei 9.504/1997 e na Lei 9.096/1995.

O *fato gerador* compensável é o tempo efetivamente utilizado na substituição do espaço comercializável, mesmo que as agremiações partidárias tenham deixado de fornecer a mídia, uma vez que esse espaço permanecerá à disposição da Justiça Eleitoral (artigo 99, II, Lei 9.504/1997).

O Decreto 7.991/2012, no artigo 2º, fixa como *fato gerador* a veiculação da propaganda eleitoral no horário normalmente destinado à

divulgação de mensagens de propaganda comercial, fixados em tabela pública pelo veículo de divulgação, conforme previsto no artigo 14, do Decreto no 57.690, de 1º de fevereiro de 1966, para o mês de veiculação da propaganda partidária e eleitoral, do plebiscito ou referendo. (Brasil, 2012, 1)

O espaço comercializável consiste na presunção de somente uma parte do período da transmissão em bloco, e se não houvesse o horário eleitoral, seria ocupado com o faturamento de publicidade, haja vista que a outra parte se destina à programação normal da emissora, como as telenovelas, os telejornais, os filmes etc.

Já nas transmissões em bloco o fato gerador está presente na efetiva transmissão da propaganda eleitoral.

#### Comunicações do Tribunal Superior Eleitoral

De acordo com o artigo 5º do Decreto 7.991/2012 também são fatos geradores a inserção de comunicados, de instruções e de

outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários e eleitorais do Tribunal Superior Eleitoral.

A Lei 9.504/1997, alterada pela Lei 13.165/2015, prescreve:

Art. 93. O Tribunal Superior Eleitoral poderá, nos anos eleitorais, requisitar das emissoras de rádio e televisão, no período de um mês antes do início da propaganda eleitoral a que se refere o art. 36 e nos três dias anteriores à data do pleito, até dez minutos diários, contínuos ou não, que poderão ser somados e usados em dias espaçados, para a divulgação de comunicados, boletins e instruções ao eleitorado.

Art. 93-A. O Tribunal Superior Eleitoral, no período compreendido entre 1º de abril e 30 de julho dos anos eleitorais, promoverá, em até cinco minutos diários, contínuos ou não, requisitados às emissoras de rádio e televisão, propaganda institucional, em rádio e televisão, destinada a incentivar a participação feminina na política, bem como a esclarecer os cidadãos sobre as regras e o funcionamento do sistema eleitoral brasileiro. (Brasil, 2015, 1)

Note-se que o *fato gerador* não alcança as requisições dos tribunais regionais eleitorais, dos juízes e das juntas eleitoras, uma vez que é restrita aos comunicados, boletins e instruções do Tribunal Superior Eleitoral.

Acrescente-se, ainda, que a transmissão deve atingir o *eleitorado*, isto é, mesmo em matéria eleitoral, não alcança os avisos destinados aos candidatos, os partidos, às coligações e aos filiados.

O artigo 250, § 2º, do Código Eleitoral previa que “as empresas de rádio e televisão ficam obrigadas a divulgar, *gratuitamente*, comunicados da Justiça Eleitoral, até o máximo de 15 (quinze) minutos, entre às dezoito e vinte e duas horas, nos 45 (quarenta e cinco) dias que precederem ao pleito” (Brasil, 1965b, 6746).

Nesse caso, sucedeu-se uma derrogação tácita desta lei garantiu expressamente do termo “*gratuitamente*” pela Lei 9.504/1997, que autorizou a compensação fiscal pelas emissoras.

## **Critério quantitativo**

### *Base de cálculo*

De acordo com o artigo 99, II, da Lei das Eleições, a *base de cálculo* para 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. (Brasil, 1997, 21801)

Ocorre que o Poder Público não editou qualquer tabelamento de preços a serem cobrados pela publicidade sendo que esse valor depende da audiência da emissora no horário destinado à propaganda eleitoral gratuita.

O Decreto 7.791/2012, ato normativo destinado a dar fiel cumprimento deste dispositivo, prevê:

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

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

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

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

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

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

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

III – apura-se o “valor efetivamente faturado” no mês de veiculação da propaganda partidária ou eleitoral com base nos documentos fiscais emitidos pelos serviços de divulgação de mensagens de propaganda comercial local efetivamente prestados. (Brasil, 2012, 1)

O Ato Declaratório Interpretativo da SRF 2/2006, em artigo único, prevê na base de cálculo a compensação fiscal correspondente a “oito décimos do somatório dos valores efetivamente praticados na *mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral*” (Brasil, 2006, 18, grifo nosso), considerando o valor efetivamente praticado o “*resultado da multiplicação do preço do espaço comercializado pelo tempo de exibição da publicidade contratada*” (Ibidem). No § 2º também prevê que “na hipótese de o tempo destinado à divulgação gratuita abranger apenas parte de um espaço comercializado do dia anterior ao de início da divulgação, o valor efetivamente praticado deverá ser apurado proporcionalmente ao tempo abrangido” (Ibidem).

#### *Alíquota: apuração do valor a compensar*

Na apuração do IRPJ, a Lei 9.504/1997, no artigo 99, III, prevê que o valor passível de compensação fiscal em decorrência da veiculação da propaganda política gratuita poderá ser deduzido do *lucro líquido* para efeito de determinação do *lucro real*, inclusive da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal, bem como da base de cálculo do lucro presumido.

O Decreto 7.791/2012, destinado a dar fiel cumprimento deste dispositivo, prevê:

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

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

Coeficiente Percentual = [Valor efetivamente faturado (inciso III)] \* 100  
Valor do faturamento conforme tabela (inciso II) \* 0,8

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. (Brasil, 2012, 1)

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, apresenta uma forma de elisão fiscal permitindo que cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas seja determinado com base no *lucro real*, *presumido*, ou *arbitrado*, apurados trimestralmente.

O *lucro presumido* é a base de cálculo obtida a partir da aplicação de alíquotas incidentes sobre um lucro *imaginário*, enquanto o *lucro real* é extraído a partir da apuração pelo *lucro concreto* (receitas menos despesas *efetivamente comprovadas*).

Fazendo um paralelo com o imposto de renda da pessoa física, em termos extremamente genéricos, o lucro *presumido* se equipara à declaração *simples* (acréscimo patrimonial resumido), na qual é aplicada uma alíquota única incidente sobre todo o rendimento sem qualquer dedução na base de cálculo.

Outrossim, o lucro *real* se assemelha à declaração *completa* (acréscimo patrimonial concreto) na qual os rendimentos são apurados e as despesas dedutíveis são efetivamente realizadas (previdência, assistência médica e odontológica, instrução etc.).

Por esse sistema, a compensação fiscal autorizada pelas emissoras para a veiculação da propaganda política gratuita indica um

decréscimo da receita pela União, tanto na aplicação do lucro real quanto do lucro presumido.

A compensação de um *débito* não tributário da emissora por um *crédito* tributário da União, na prática, substitui os valores que empresas de comunicação deixaram de faturar com publicidade.

Em condições normais, ao final do período trimestral, os valores faturados com a publicidade são adicionados à receita bruta e, depois de deduzidas as despesas comprovadas, sobre o apurado incide a alíquota de quinze por cento (15%) sobre o *lucro real*.

Sucedem que a legislação permite que as emissoras, amparadas por lei, em vez de deduzirem da *base de cálculo* os valores que deixaram de faturar, autorizam sua compensação pela dedução do *lucro real*, ou seja, do valor apurado do tributo a pagar, o que eleva o lucro não tributável (após o imposto de renda) em razão da renúncia de receitas.

Outra situação também ocorre quando a Lei 9.504/1995, no artigo 99, III, autoriza a compensação do valor apurado da base de cálculo do lucro *presumido*, uma vez que as parcelas dedutíveis já estão implícitas nesta mesma base de cálculo gerando uma dupla dedução, criando um sistema misto de lucro presumido e real.

O raciocínio, porém, é diferente quanto às emissoras enquadradas como *microempresas ou empresas de pequeno porte* no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (*Simples Nacional*), haja vista que o artigo 99, § 3º, da Lei 9.504/1997 autoriza que o valor integral da compensação fiscal seja deduzido da *base de cálculo* de imposto e as contribuições federais devidas pela emissora, seguindo os critérios definidos pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

Nesse caso, o Simples contém imunidades e isenções implícitas com escopo de proporcionar o crescimento econômico de micro e pequenas empresas estabelecendo uma alíquota única e a compensação, se contrário fosse, implicaria uma tributação elevada a esses contribuintes.

A legislação, no entanto, é omissa quanto às prestadoras de serviços de radiodifusão comunitárias, regulamentadas pelo Decreto nº 2.615, de 3 de junho de 1998, emissoras que são executadas por fundações e associações comunitárias, *sem fins lucrativos*, sediadas na área da comunidade e cujos dirigentes são brasileiros natos ou naturalizados há mais de dez anos (artigo 11).

Essas emissoras de baixa potência não comercializam anúncios, mas patrocínio na forma de apoio cultural restrito aos estabelecimentos situados na área da comunidade atendida e não contabilizam lucros, mas *superávit* ou *déficit* no resultado do exercício.

Sem embargo da natureza de transmissão de interesse da comunidade, não há diploma legal que autorize a compensação do patrocínio deixado de receber pela estação de rádio, mesmo porque a mantenedora não contabiliza lucro e somente está obrigada às obrigações acessórias em relação ao Imposto de Renda.

#### *Critério temporal*

O período compensável é o valor que as emissoras deixaram de faturar com a publicidade que ocorre nos *quarenta e cinco (45) dias anteriores à antevéspera das eleições*, em razão do horário destinado à divulgação, em rede, da propaganda eleitoral gratuita conforme a Lei 9.504/1997<sup>4</sup> e nos semestres não eleitorais para a propaganda partidária prevista na Lei 9.096/1997<sup>5</sup>.

A compensação fiscal alcança também o período real de veiculação extemporânea da propaganda em eleições suplementares, plebiscitos, referendos e, a qualquer tempo, os comunicados do Tribunal Superior Eleitoral.

O artigo 99, § 2º-A, I, da Lei 9.504/1997, prevê que a aplicação das tabelas públicas de preços de veiculação de publicidade, para fins de compensação fiscal, deverá ser apurada *mensalmente* e, de acordo com o artigo 1º, do Decreto 7.791/2012, poderá ser

---

4. “Redação determinada pela Lei 13.165/2015. Art. 47”.

5. Essa lei preconiza: “art. 45. A propaganda partidária gratuita, gravada ou ao vivo, efetuada mediante transmissão por rádio e televisão será realizada entre as dezoito horas e trinta minutos e as vinte e duas horas para, com exclusividade [...] Art. 46. As emissoras de rádio e de televisão ficam obrigadas a realizar, para os partidos políticos, na forma desta Lei, transmissões gratuitas em âmbito nacional e estadual, por iniciativa e sob a responsabilidade dos respectivos órgãos de direção. § 1º As transmissões serão em bloco, em cadeia nacional ou estadual, e em inserções de trinta segundos e um minuto, no intervalo da programação normal das emissoras. Art. 48. O partido registrado no Tribunal Superior Eleitoral que não atenda ao disposto no art. 13 tem assegurada a realização de um programa em cadeia nacional, em cada semestre, com a duração de dois minutos.”

deduzido da base de cálculo dos recolhimentos *mensais* de que trata o artigo 2º da Lei 9.430/1996.

A Lei 9.430/1996, no artigo 1º, prevê que o “imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração *trimestrais*, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário” (Brasil, 1996, 28805, grifo nosso).

Dispõe o Ato Declaratório Interpretativo da SRF 2/2006 (Brasil, 2006, 18, grifo nosso), no artigo 1º, §§ 1º e 2º, que “[...] considera-se valor efetivamente praticado o resultado da multiplicação do preço do espaço comercializado pelo *tempo de exibição* da publicidade contratada”, além de que “[...] o tempo destinado à divulgação gratuita abranger apenas parte de um espaço comercializado do dia anterior ao de início da divulgação, o valor efetivamente praticado deverá ser apurado proporcionalmente ao tempo abrangido”.

#### *Critério territorial*

A propaganda sujeita à compensação fiscal é aquela veiculada obrigatoriamente na circunscrição do pleito eleitoral, conforme se trate de eleições presidenciais (âmbito nacional), estaduais, distritais e municipais, sejam periódicas ou extraordinárias.

Dessa forma, numa remota hipótese em que uma emissora de rádio transmite a propaganda relativa a uma eleição extraordinária de outros municípios.

#### **Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC)**

A Lei 13.487/2017 criou o Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) quando acrescentou à Lei 9.504/1997 o artigo 16-C, estabelecendo que “o Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) é constituído por dotações orçamentárias da União em ano eleitoral, em valor ao menos equivalente: I – ao definido pelo Tribunal Superior Eleitoral, a cada eleição, *com base nos parâmetros definidos em lei*” (Brasil, 2017, 1, grifo nosso).

Ocorre que a Lei 13.487/2017 estabelece como parâmetro para constituição do FEFC o valor da compensação fiscal a que as empresas de radiodifusão têm direito quando fixa que:

Art. 3º O valor a ser definido pelo Tribunal Superior Eleitoral, para os fins do disposto no inciso I do *caput* do art. 16-C da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, será equivalente à somatória da compensação fiscal que as emissoras comerciais de rádio e televisão receberam pela divulgação da propaganda partidária efetuada no ano da publicação desta Lei e no ano imediatamente anterior, atualizada monetariamente, a cada eleição, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou por índice que o substituir. (Brasil, 2017, 1)

Assim, o direito à compensação fiscal pelas emissoras ultrapassou a legislação tributária e passou a influenciar diretamente no financiamento das campanhas eleitorais passando a servir como limite orçamentário vinculado a índices econômicos.

### **Considerações finais**

O Decreto nº 5.331, de 4 de janeiro 2005, regulamentou o artigo 52 da Lei 9.096/1995 e o artigo 99 da Lei 9.504/1997, que regulavam a compensação fiscal – de forma indireta, o que trazia uma perda de receita pela União, haja vista que, por elisão fiscal, permitia que o abatimento do valor do tributo a pagar fosse efetuado sobre o lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Essa distorção foi corrigida pelo Decreto 7.791/2012, permitindo apenas a compensação da base de cálculo dos recolhimentos mensais previstos na legislação fiscal e na base de cálculo do lucro presumido. Dessa forma, a nova regulação estendeu a aplicação das normas para a compensação fiscal sobre a propaganda dos plebiscitos e referendos.

### **Referências**

BRASIL. Câmara dos Deputados. (1962). Lei 4.117, de 27 de agosto de 1962. Institui o Código Brasileiro de Telecomunicações. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4117-27-agosto-1962-353835-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.

\_\_\_\_\_. (1964). Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

- estados, dos municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1965a). Lei 4.680, de 18 de junho de 1965. Dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4680-18-junho-1965-377833-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1965b). Lei 4.737, de 15 de julho de 1965. Institui o Código Eleitoral. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4737-15-julho-1965-356297-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1966). Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1996). Lei 9.430, de 27 de setembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1996/lei-9430-27-dezembro-1996-367738-norma-pl.html>]. Acesso em 27 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1997). Lei 9.504, de 30 de setembro de 1997. Estabelece normas para as eleições. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1997/lei-9504-30-setembro-1997-365408-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1998a). Decreto 2.615, de 3 de junho de 1998. Aprova o Regulamento do Serviço de Radiodifusão Comunitária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1998/decreto-2615-3-junho-1998-437365-norma-pe.html>]. Acesso em 27 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (1998b). Lei 9.709, de 18 de novembro de 1998. Regulamenta a execução do disposto nos incisos I, II e III do art., da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9709-18-novembro-1998-352644-norma-pl.html>]. Acesso em 26 out. 2017.
- \_\_\_\_\_. (2005). Decreto 5.331, de 4 de janeiro de 2005. Regulamenta o parágrafo único do art. 52 da Lei 9.096, de 19 de setembro de 1995, e o art. 99 da Lei 9.504, de 30 de setembro de 1997, para os efeitos de compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/>

decret/2005/decreto-5331-4-janeiro-2005-535327-norma-pe.html]. Acesso em 27 out. 2017.

\_\_\_\_\_. (2006). Ato Declaratório Interpretativo 2, de 6 de março de 2006. Dispõe sobre o critério de cálculo da compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5559]. Acesso em 26 out. 2017.

\_\_\_\_\_. (2009). Lei 12.034, de 29 de setembro de 2009. Altera as Leis 9.096, de 19 de novembro de 1995 – Lei dos Partidos Políticos –, 9.504, de 30 de setembro de 1997, que estabelece normas para as eleições, e 4.737, de 15 de julho de 1965 – Código Eleitoral. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2009/lei-12034-29-setembro-2009-591412-norma-pl.html]. Acesso em 27 out. 2017.

\_\_\_\_\_. (2012). Decreto 7.791, de 17 de agosto de 2012. Regulamenta a compensação fiscal na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pela divulgação gratuita da propaganda partidária e eleitoral, de plebiscitos e referendos. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2012/decreto-7791-17-agosto-2012-774036-norma-pe.html]. Acesso em 26 out. 2017.

\_\_\_\_\_. (2017). Lei 13.487, de 6 de outubro de 2017. Altera as Leis 9.504, de 30 de setembro de 1997, e 9.096, de 19 de novembro de 1995, para instituir o Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) e extinguir a propaganda partidária no rádio e na televisão. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13487-6-outubro-2017-785549-norma-pl.html]. Acesso em 26 out. 2017.

**BRASIL**. Senado Federal. (1946). Constituição de 1946. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-norma-pl.html]. Acesso em 27 out. 2017.

**CARVALHO**, P. de B. (2007). *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva.

**MELLO**, C. A. B. (2008). *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

**MENÉNDEZ**, A. J. (2013). *Justifying taxes: some elements for a General Theory of Democratic Tax Law*. Vol. 51. New York: Springer.