



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.000200/2008-50
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.613 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente CINEMA BRASIL DIGITAL - ESCRITÓRIO DE PLANEJAMENTO EM EMPREENDIMENTOS AUDIOVISUAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

“LEI ROUANET”. RECURSOS RECEBIDOS A TÍTULO DE PATROCÍNIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de patrocínio, para emprego em projetos culturais aprovados no âmbito da *Lei Rouanet*, não se caracterizam como *elementos patrimoniais positivos* do “produtor da obra”, razão pela qual não devem ser computados para fins de apuração do Lucro Real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa, realizada com base nos mesmos elementos fáticos e jurídicos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se, no caso, aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 723/748) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão n.º 1202-000.755** (fls. 682/697), cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

EMENTA: ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO

A jurisprudência deste E. Conselho entende que somente o erro na capitulação legal não é suficiente para motivar a anulação de um Auto de Infração quando a descrição fática do mesmo permita ao contribuinte entender a autuação e exercer seu direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE

Ao não oferecer ao fisco os valores referentes ao recebimento de patrocínio da Lei Rouanet, a Recorrente incorre na multa de ofício prevista no artigo 957, I, do RIR/99.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECURSOS RECEBIDOS DO MINISTÉRIO DA CULTURA E DA ANCINE NÃO DEVEM SER COMPUTADOS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

As Subvenções para Investimento são aquelas em que o beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, a exemplo daquelas recebidas pela Recorrente do Ministério da Cultura e da Ancine.

LEI ROUANET. Tratando-se de benefício apenas ao patrocinador, o patrocinado é tributado normalmente, conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda.

Mais precisamente, do voto condutor do acórdão recorrido extrai-se que:

(...)

b) INCENTIVOS ORIUNDOS DA LEI ROUANET (LEI Nº 8.313/91)

A Recorrente recebeu também recursos a título de patrocínios, com o objetivo de colaborar com a execução do projeto “Árido Movie”, nos seguintes termos:

(i) R\$ 150.000,00, concedidos pela ELETROBRAS, conforme contrato juntado às fls.56/63 dos autos; e

(ii) R\$ 120.000,00, concedidos pela FUNDARPE (Fundação do Patrimônio Histórico e Artístico de Pernambuco), conforme contrato juntado às fls. 66/72 dos autos.

Referidos patrocínios estão previstos na Lei nº 8.313/91, conhecida como lei Rouanet, que em seu artigo 18 determina o seguinte:

“Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5o, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1o desta Lei”.

Conforme se observa do artigo acima transcrito, a lei em comento trouxe benefícios fiscais ao patrocinador, ao passo que o mesmo encontra a possibilidade de aplicar parcelas de seu imposto de renda em patrocínios e doações em apoio a projetos culturais, entre outros vários benefícios concedidos, os quais não se estendem ao patrocinado, no caso à Recorrente.

O incentivo à cultura que ora se analisa não se confunde com a subvenção para investimento, de modo que estes devem ser levados à tributação. O próprio CARF já julgou caso análogo (Acórdão n.º 180200068), em que entendeu ser tributável os valores recebidos a título de patrocínio decorrente da Lei Rouanet. Passo, então a transcrever trechos do voto do Conselheiro José de Oliveira Ferraz Correa no referido caso:

“Por outro lado, não cabe a aplicação, por analogia de hipóteses, do art. 182 da Lei 6.404/1976 (Lei da S.A.), pelo qual as subvenções para investimento eram classificadas diretamente como reserva de capital, sem transitar, portanto, pelas contas de resultado/receita.

O ‘investimento’ em cultura, de que se cuida aqui, não se confunde com o investimento por subvenção previsto na lei das S.A., em que a contrapartida contábil dos aumentos no ativo permanente das companhias ficava registrado em conta de reserva de capital, sem transitar pelas contas de resultado.

A meu ver, o ponto que merece uma análise mais detalhada é a alegação de que os valores recebidos via Lei Rouanet, com exceção dos destinados à própria recorrente pela atividade de administração dos projetos, não representariam receitas próprias.

Além disso, segundo a recorrente, tais valores seriam recebidos a título de transferência gratuita, sem qualquer contraprestação, não configurando receitas pela venda de bens ou prestação de serviços e, deste modo, não estariam materializadas as hipóteses de incidência dos tributos em questão.

Há que se observar, quanto a esse argumento, que a gratuidade na transferência dos recursos, no sentido em que foi mencionada, ocorre sob a ótica do patrocinador do evento, mas não em relação à União, que, na verdade, é quem arca com o ônus financeiro, na medida em que destina recursos que já eram seus por direito (no caso, as parcelas do imposto de renda).

Deste modo, em relação à União há sim um vínculo recíproco, porque a produtora se obriga, perante o ente público, a realizar o evento. E a receita auferida, embora seja utilizada para abarcar os custos incorridos, não perde a característica de receita.

(...)

Com efeito, é a própria recorrente que tem a obrigação, perante o Estado, de realizar o evento, e todo o controle no emprego dos recursos recebidos também não modifica a natureza das receitas recebidas pelo exercício de suas atividades normais, que é a produção dos eventos culturais.

Aliás, as medidas de controle são comuns em todas as contratações feitas pelo Estado. E nesse contexto é que se inserem a demonstração dos custos (fls. 52 a 58), a vinculação dos valores recebidos, a conta bancária específica, a previsão de penalidades, etc.

E a obrigatoriedade de devolução dos recursos não utilizados, conforme art. 5º, VI e VII, da Lei 8.313/1991, reforça tudo isso que está sendo dito. Ela simplesmente decorre do fato de a empresa não ter adimplido sua prestação, que consistia na realização do evento cultural. Fosse o caso de uma pura receita de patrocínio, gratuita e definitiva, não haveria lugar para esse tipo de prescrição (...) (não grifado no original)

(...)

Vale transcrever também decisão da Receita Federal do Brasil, a qual se posicionou neste mesmo sentido, considerando que o benefício fiscal da Lei Rouanet é apenas para o patrocinador, não podendo se estender ao patrocinado. Vejamos:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ – NULIDADE – Inocorrência – O lançamento com base nos preceitos legais, bem como a observância do amplo direito de defesa afasta a hipótese de nulidade do lançamento. DECADÊNCIA O prazo decadencial para o lançamento do IRPJ é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (artigo 173, inciso I do CTN) BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. PATROCÍNIO. LEI ROUANET O benefício fiscal da lei Rouanet é para o patrocinador. A receita de patrocínio auferida deve integrar a base de cálculo do IRPJ do patrocinado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. Integram a base de cálculo das contribuições sociais as receitas de patrocínio regidas pela Lei Rouanet.” (Decisão n.º 12-23078, Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, 7ª Turma, publicada em 27/02/2009)

Em vista das razões acima expostas, entendo que a os recursos recebidos pela Recorrente a título de patrocínio nos termos da Lei Rouanet devem ser tributados.

Portanto, os recursos oferecidos pela Eletrobrás, no valor de R\$ 150.000,00, e pela FUNDARPE (R\$ 120.000,00), devem ser computados no cálculo do Lucro Real e também integram a base de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS.

No recurso especial, a contribuinte sustenta que a decisão em questão diverge do Acórdão n.º **1201-001.195**.

Despacho de fls. 767/776 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

Relata a contribuinte que o acórdão recorrido teria mantido os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores recebidos a título de patrocínios decorrentes da Lei Rouanet por considerar que este ato legal trouxe benefícios fiscais somente ao patrocinador, e não ao produtor cultural que recebe o patrocínio.

Tal entendimento estaria em divergência com o adotado pelo Acórdão n.º 1201-001.195, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, diante de situação fática semelhante (recebimento de valores de patrocínio, relacionado à Lei Rouanet, efetivamente direcionados única e exclusivamente para a execução de um determinado projeto), concluiu pela não tributação dos ingressos oriundos da Lei Rouanet como renda do produtor cultural. A ementa da decisão indicada como paradigma consta do trecho reproduzido do recurso especial. (...)

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela contribuinte.

Tanto a decisão recorrida quanto o Acórdão n.º 1201-001.195 discutem o cabimento de tributação sobre os valores que os contribuintes receberam de terceiros, nos termos da Lei n.º 8.313/1991 (Lei Rouanet), para utilização na execução de um projeto cultural específico.

O acórdão recorrido concluiu pela manutenção dos lançamentos tributários realizados sobre tais valores, ponderando que os benefícios fiscais associados à Lei Rouanet estariam restritos ao patrocinador, ou seja, àquele que entrega valores ao produtor cultural para fins de realização do projeto cultural. Dessa forma, os referidos valores tratar-se-iam de receitas da pessoa jurídica receptora do patrocínio, estando sujeitos à tributação.

Tal conclusão efetivamente diverge daquela adotada pelo acórdão paradigma, que entendeu que os recursos recebidos a título de patrocínio relacionado à Lei Rouanet não se caracterizam como renda do produtor cultural, em razão de não poderem ser utilizados de forma livre, mas somente na execução de determinado projeto, especificamente apontado no contrato relativo ao patrocínio.

Assim, conclui-se que a contribuinte logrou êxito em demonstrar a existência da divergência jurisprudencial arguida entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 1201-001.195.

(...)

Chamada a se manifestar, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) ofereceu contrarrazões (fls. 778/785). Não ataca o conhecimento recursal, pugnando, no mérito, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99¹, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 767/776.

Mérito

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de IRPJ e Reflexos em relação aos montantes recebidos pela recorrente, na qualidade de *produtora cultural*, com *patrocínios* oriundos de projeto aprovado no âmbito da *Lei Rouanet* (Lei n. 8.313/1991), consistente, no caso, na *execução de obra audiovisual de longa metragem, do gênero ficção, intitulada “Árido Movie”*.

Cabe esclarecer, nesse ponto, que inexistente celeuma sobre a qualificação jurídica dos valores captados - de fato correspondem à verba oriunda de projeto cultural -, bem como não há na acusação fiscal qualquer alegação ou motivação acerca de eventual falta de destinação desses recursos para sua finalidade.

A matéria envolvida, portanto, é exclusivamente de Direito, qual seja, se os valores recebidos pela contribuinte com base na *Lei Rouanet* são ou não são receitas tributáveis da Recorrente.

Trata-se, na verdade, de tema conhecido desta E. CSRF, sendo que o presente Julgador inclusive foi designado para redigir o voto vencedor no Acórdão nº **9101-005.932**², o qual negou provimento ao recurso especial fazendário, por entender justamente que de receitas tributáveis os recursos oriundos de *patrocínios culturais* não se tratam.

Transcrevo a seguir as razões de decidir do julgado ora referido:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

(...)

O artigo 153, III, § 2º do texto constitucional dispõe que compete à União instituir imposto sobre a *renda e proventos de qualquer natureza*.

A partir da interpretação do artigo 43 do Código Tributário Nacional³, e em face dos contornos e limites traçados pela Constituição Federal, prevalece a ideia de *renda-acréscimo* no ordenamento jurídico vigente. Nesses termos, *renda* constitui *resultado líquido positivo*, ou melhor, o *acréscimo patrimonial* percebido em um dado intervalo de tempo.

Sem acréscimo no patrimônio do contribuinte não há que se falar em incidência de tributos que oneram a *renda* – caso do IRPJ (e, por reflexo, da CSLL⁴) - na linha do que já decidiu o STF⁵, *verbis*:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.

O Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758, deu ao art. 43 do Código Tributário Nacional sua verdadeira exegese: “*Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou não é renda tributável. [...]*”

Os componentes da *renda*, ou seja, os **elementos patrimoniais positivos** (ordinariamente representados pelos rendimentos, ganhos ou **receitas**) e os **elementos patrimoniais negativos** (representados pelos custos, despesas ou gastos) podem ser obtidos pelos mais variados meios (capital, trabalho, proventos ou pagamentos de qualquer natureza) e são influenciáveis por diversos fatores ou modelos de negócios.

É, em cada período de apuração que esteja sujeito, que o contribuinte deve, após unir todos esses componentes, confrontar os elementos patrimoniais positivos com os negativos, fazer os ajustes jurídicos cabíveis, calcular se houve ou não acréscimo e quanto ele representa, para aí sim definir a base de cálculo (*renda líquida ou lucro tributável*) dos referidos tributos.

Os elementos patrimoniais inerentes à apuração da *renda/lucro* (ou *prejuízo/base negativa*) devem sobre impacto tributário quando *realizados*. Realizar renda, pois, é aumentar o patrimônio com ânimo definitivo, o que não se percebe diante apenas de seu registro escritural, quando ainda em estado de mera potencialidade ou quando vinculada a uma obrigação.

De acordo com os ensinamentos de Victor Polizelli⁶, “*identificando-se na renda o elemento indicador da capacidade contributiva por excelência, torna-se imperativo apurar a renda realizada, de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e também evita que a tributação comprometa o patrimônio*”.

Não basta, assim, a existência de um recebimento ou a mera expectativa de ganho. Para os tributos que se valem da materialidade representada pela renda/lucro enquanto aumento de patrimônio (ou seja, IRPJ e CSLL), é condição necessária e suficiente para

³ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁴ E, no caso, também pela CSLL, de acordo com a inteligência do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

⁵ STF. 1ª Turma. RE 89.971. Relator Min. Cunha Peixoto, DJU 20/10/1978 (RTJ 96/783).

⁶ “O princípio da realização da renda”. São Paulo: Quartier Latin. 2001. P. 351.

a ocorrência do fato gerador que haja *disponibilidade econômica ou jurídica* da riqueza reveladora de capacidade contributiva.

Disponibilidade econômica significa a efetiva percepção do rendimento, podendo ser em dinheiro, benefícios, vantagens ou qualquer outro meio que proporcione proveito imediato, isto é, sem nenhuma condição adicional.

E *disponibilidade jurídica* significa o direito incondicional, atual e efetivo sobre a renda. Fala-se, então, em disponibilidade jurídica apenas quando o sujeito passivo adquire o direito de perceber dado elemento patrimonial positivo e de sobre ele dispor livremente, embora não a tenha recebido⁷.

Desses conceitos extrai-se que nem toda entrada ou recebimento de valores consiste em um *elemento patrimonial positivo*. O ingresso de caixa que tem como contrapartida um Passivo, por exemplo, está longe de representar um componente apto a compor a *renda* ou a *receita tributável*.

A propósito, quando da análise do conceito de receita (que é o principal *elemento patrimonial positivo*) referenciado pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS (que teve repercussão geral reconhecida), reconheceu a independência do Direito Tributário ante a contabilidade e, mais ainda, endossou o entendimento de que a receita pressupõe a entrada de algo novo no patrimônio.

Mais precisamente, de acordo com o voto da Rel. Min. Rosa Weber⁸:

(...)

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “*há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual esperase sejam retratados, não o contrário*”.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “*algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio*”, constituindo um “*dado positivo para a mutação patrimonial*”.

Com efeito, ainda que a ciência contábil trate um determinado evento econômico como “receita”, esta somente se revela jurídica (e, conseqüentemente, tributável) quando de fato corresponder a uma entrada que se integre no patrimônio da pessoa sem qualquer reserva, condição ou compromisso, crescendo-o como elemento novo e positivo, posto que passa a pertencer à entidade com sentido de permanência.

⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. “Construção do conceito constitucional de renda”. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 35.

⁸ Páginas 22/23 do Acórdão – RE 606.107/RS.

Feitas essas considerações, a questão que se coloca é: os recursos captados por meio dos incentivos fiscais previstos nas *Lei Rouanet* e *Lei do Audiovisual* caracterizam-se receitas tributáveis?

Para responder essa indagação é imprescindível bem compreender a sistemática e finalidade das doações ou investimentos oriundos da *Lei Rouanet*, o que foi feito com maestria no voto condutor do **Acórdão n.º 1401-001.083**, de autoria do I. Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, *in verbis*:

(...)

Inicialmente, entendo ser necessária a análise dos benefícios fiscais instituídos pela Lei n.º 8.313/91.

O art. 1º da referida Lei instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) cuja finalidade é captar e canalizar recursos para o setor cultural de modo a:

I - contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;

II - promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;

III - apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;

IV - proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional;

V - salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira;

VI - preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro;

VII - desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações;

VIII - estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória;

IX - priorizar o produto cultural originário do País.

O Pronac, em conformidade com a norma instituidora, seria implementado através dos seguintes mecanismos: i) Fundo Nacional da Cultura (FNC); ii) Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart); e iii) Incentivo a projetos culturais.

O FNC é administrado pelo Ministério da Cultura e gerido pelo seu titular para cumprimento do Programa de Trabalho Anual, cujos recursos somente serão aplicados em projetos culturais aprovados pelo Ministro da Cultura, com parecer técnico de órgão competente.

O Capítulo II da Lei n.º 8.313/91 dispõe, ainda, que o FNC é um fundo de natureza contábil (ao contrário do Ficart, que é um Fundo de Investimentos) constituído dos seguintes recursos (art. 5º):

I - recursos do Tesouro Nacional;

II - doações, nos termos da legislação vigente;

III - legados;

IV - subvenções e auxílios de entidades de qualquer natureza, inclusive de organismos internacionais;

V - saldos não utilizados na execução dos projetos a que se referem o Capítulo IV e o presente capítulo desta lei;

VI - devolução de recursos de projetos previstos no Capítulo IV e no presente capítulo desta lei, e não iniciados ou interrompidos, com ou sem justa causa;

VII - um por cento da arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais, a que se refere a Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, obedecida na aplicação a respectiva origem geográfica Regional;

VIII - Três por cento da arrecadação bruta dos concursos de prognósticos e loterias federais e similares cuja realização estiver sujeita a autorização federal, deduzindo-se este valor do montante destinados aos prêmios; (Redação dada pela Lei n.º 9.999, de 2000)

IX – reembolso das operações de empréstimo realizadas através do fundo, a título de financiamento reembolsável, observados critérios de remuneração que, no mínimo, lhes preserve o valor real;

X – resultado das aplicações em títulos públicos federais, obedecida a legislação vigente sobre a matéria;

XI – conversão da dívida externa com entidades e órgãos estrangeiros, unicamente mediante doações, no limite a ser fixado pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, observadas as normas e procedimentos do Banco Central do Brasil;

XII – saldos de exercícios anteriores;

XIII - recursos de outras fontes.

Já o Ficart (Capítulo III da Lei n.º 8.313/91) é um Fundo de Investimento caracterizado pela comunhão de recursos destinados à aplicação em projetos culturais e artísticos, assim considerados:

I – a produção comercial de instrumentos musicais, bem como de discos, fitas, vídeos, filmes e outras formas de reprodução fonovideográficas;

II – a produção comercial de espetáculos teatrais, de dança, música, canto, circo e demais atividades congêneres;

III – a edição comercial de obras relativas às ciências, às letras e às artes, bem como de obras de referência e outras de cunho cultural;

IV - construção, restauração, reparação ou equipamento de salas e outros ambientes destinados a atividades com objetivos culturais, de propriedade de entidades com fins lucrativos;

V – outras atividades comerciais ou industriais, de interesse cultural, assim consideradas pelo Ministério da Cultura.

Por ser um Fundo de Investimentos, compete à CVM disciplinar sobre a constituição, funcionamento e a administração dos Ficart, sendo que a tributação dos valores distribuídos por este fundo, bem como do ganho de capital na alienação das quotas, tem regulamentação específica.

A outra forma de financiamento (Capítulo IV da Lei n.º 8.313/91) é a aplicação de recursos diretamente em projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou jurídicas. Tais projetos culturais também devem ser apresentados ao Ministério da Cultura, acompanhados do orçamento analítico, para aprovação de seu enquadramento nos objetivos do Pronac.

Neste ponto, faz-se necessário esclarecer que, de acordo com a Instrução Normativa Conjunta MINC/MF n.º 1/95, as pessoas físicas ou jurídicas que tiverem seus projetos culturais apresentados e aprovados pelo Ministério da Cultura deverão encaminhar, no prazo de trinta dias após a execução final do projeto, a respectiva prestação de contas à Secretaria de Apoio à Cultura (SAC) contendo os seguintes elementos:

a) relatório técnico sobre a execução do projeto e avaliação dos resultados;

b) demonstrativo da execução da receita e despesa, evidenciando todos os aportes, inclusive sob a forma de bens e serviços, os rendimentos auferidos da aplicação dos recursos no mercado financeiro e possível saldo;

c) relação de pagamentos de qualquer espécie;

d) relação de bens móveis e imóveis adquiridos, produzidos ou construídos;

e) conciliação bancária;

f) comprovante de recolhimento ao Fundo Nacional de Cultura FNC, de eventual saldo não utilizado na execução do projeto.

Após citar esses dispositivos regulatórios, o voto em seguida bem destaca “*que eventuais recursos captados pelas pessoas físicas ou jurídicas para desenvolvimento dos projetos culturais que não forem utilizados na execução do projeto devem ser recolhidos ao FNC, corroborando o disposto no art. 5º da Lei n.º 8.313/91, que elenca a origem dos recursos do FNC ...*”.

E assim conclui:

Ocorre que os recursos aplicados diretamente nas pessoas físicas ou jurídicas que desenvolverão projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura **devem ser destinados exclusivamente ao pagamento dos gastos orçados para realização daquele**

projeto. Caso haja saldo remanescente (maior captação em relação aos gastos realizados), a pessoa física ou jurídica responsável pelo projeto deverá entregar tal montante ao FNC.

É dizer: não há possibilidade de a pessoa física ou jurídica desenvolvedora do projeto cultural financiado nos termos da legislação citada auferir renda (receitas menos gastos necessários à manutenção da fonte produtora), sendo – inclusive – ilegal, já que, no caso de saldo remanescente, é dever do patrocinado depositar ao FNC a diferença entre o valor captado e os gastos daquele projeto.

Finalmente, salienta-se que, no caso de a pessoa desenvolvedora do projeto “auferir renda” nesta atividade (ou seja, o valor captado for superior aos gastos incorridos) o procedimento adequado é o pleito da imediata restituição de tais valores ao FNC e não a tributação da suposta renda.

Por fim, cumpre ressaltar que, contabilmente, a Contribuinte não se apropriou dos custos incorridos no desenvolvimento do projeto, registrando-os como “ativo diferido”.

Lado outro, os valores recebidos no âmbito da Lei Rouanet foram registrado como “receita futura”, de forma a permitir a sua apropriação no momento da depreciação do ativo diferido, dando resultado, na composição dos valores recebidos x custos do projeto igual a zero. Mesmo porque, se houver qualquer diferença positiva em referida conta, os valores deverão ser remetidos ao Fundo Nacional de Cultura. A DRJ descreveu bem a operação:

(...)

Do exposto, sendo, inclusive, ilegal a concretização da hipótese de incidência do imposto sobre a renda neste caso, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e cancelar os autos de infração ora discutidos, já que as conclusões se aplicam à CSSL.

Digna de nota, também, é a conclusão da declaração de voto que também foi apresentada no Acórdão nº 1401-001.083, do I. Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta (fls. 1.011), vazada nos seguintes termos:

No presente caso não existe disponibilidade econômica nem tampouco jurídica tendo em vista que a Recorrente não poderia utilizar os valores para despesas além dos limites do projeto, muito menos distribuir as sobras aos seus sócios. E, como não houve acréscimo patrimonial, não houve renda, e não havendo renda não pode incidir IRPJ e muito menos CSSL, pois sem acréscimo patrimonial também não houve lucro.

Diante de tudo que foi visto e da certeza da destinação dos recursos recebidos, da ausência de “superávit”, que se houvesse teria que ser devolvido ao fisco, não há como imputar à Recorrente a incidência do IRPJ e da CSSL, sob a fundamentação de omissão receita.

Essa sistemática, ressalte-se, se repete com a *Lei do Audiovisual*, conforme esclarece a decisão ora recorrida antes de equiparar os tratamentos fiscais dos dois incentivos. Veja-se: (...)

Nesse contexto, isto é, uma vez compreendida a sistemática prevista pelas *Lei Rouanet* e *Lei do Audiovisual*, realmente a meu ver torna-se muito clara a impossibilidade de enquadrar montantes captados com os incentivos fiscais previstos em tais leis como “receitas próprias” da empresa beneficiária e responsável pela produção da obra que foi incentivada.

Ora, é inquestionável que a contribuinte, na qualidade de produtora, nunca teve *disponibilidade* sobre os recursos assim captados, exatamente em razão da obrigação legal de sua destinação específica ao desenvolvimento do projeto que foi aprovado pelos órgãos competentes, sob pena dela sofrer cobrança e outras sanções em caso de descumprimento.

A necessária e obrigatória prestação futura de contas inclusive exige que eventual sobra (*saldo positivo*) deva ser restituída ao órgão regulamentar, o que definitivamente revela que os valores recebidos não se incorporaram ao patrimônio da contribuinte, embora esta os tenha recebido.

Ora, quando a Recorrida recebeu o *caixa* proveniente de montantes decorrentes de incentivos das *Lei Rouanet* e *do Audiovisual*, ela nitidamente assumiu obrigações equivalentes, obrigações estas representadas justamente pelo dever de empregar a

integralidade dos recursos no projeto lhe deu causa, sem a possibilidade de retenção ou distribuição de eventual superávit.

Diante, então, da obrigação legal da empresa produtora beneficiária, que deve se valer dos recursos captados tão somente para fazer frente aos custos e despesas para produzir a obra cinematográfica aprovada, não há que se falar em *acréscimo patrimonial* ou existência de *capacidade contributiva sobre* os valores assim captados, pois, juridicamente, de *renda* ou *receitas próprias* tais valores não se tratam.

Verifica-se, assim, que não há que se falar em *incremento novo* ou *acréscimo patrimonial* obtido com os recursos captados dentro da sistemática da *Lei Rouanet*, fato este que por si só tem o condão de afastar a tributação fundada em omissão de receitas, afinal de receita tais ingressos, para fins jurídicos, não se tratam.

Nesse sentido, aliás, já se posicionou a própria DRJ em São Paulo, conforme atesta a ementa do julgado a seguir transcrita:

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I

ACÓRDÃO: 47246

DATA DA DECISÃO: 14/11/2018

RECURSOS CAPTADOS PARA PROJETOS CULTURAIS. LEI Nº 8.313, DE 1991. LEI Nº 8.685, DE 1993. Não devem ser considerados como receita tributável os investimentos e doações recebidos em conta vinculada por empresa promotora, quando demonstrado que os recursos foram integralmente utilizados na produção da obra, de acordo com os requisitos legais. Nesse sentido, os valores recebidos a título de patrocínio, em projetos culturais aprovados no âmbito da Lei Rouanet, não se caracterizam como receita tributável da empresa recebedora, salvo se houver descumprimento do projeto. (...)

Acrescenta-se, aqui, que a *Lei Rouanet* na verdade criou um regime próprio para financiar a execução de projetos culturais. A meu ver não faz qualquer sentido a União, por meio de lei, incentivar essa “produção” mediante renúncia de IRPJ e, ao mesmo momento, tributar a transferência do capital necessário para tanto como se fosse um aumento patrimonial de quem executa. O patrimônio, pois, é cultural, e não do particular em sentido jurídico.

Diferentemente ocorre com a exploração da obra cultural, como é o caso de venda de ingressos, serviços de publicidade etc. Estas, sim, constituiriam receitas do produtor, que vê nos *frutos* da obra, e não no *meio*, seu interesse econômico.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-006.613 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 12898.000200/2008-50

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A Contribuinte, optante pela sistemática de apuração do lucro real trimestral no ano-calendário 2005, registrou receitas a partir do 3º trimestre, mas apurou prejuízos fiscais e bases negativas de baixa expressão em todos os trimestres do ano. Questionada acerca de créditos verificados em seu favor por meio do SIAFI ao longo do ano-calendário 2005, parte por ordem do Banco do Brasil S/A e parte por ordem da Agência Nacional de Cinema, a Contribuinte informou que não os havia contabilizado, por entender que se tratavam de *entradas financeiras*, mas providenciou a escrituração em contas do passivo. A autoridade lançadora concluiu que os valores recebidos deveriam ser computados na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento em face das seguintes constatações:

CONSTATAMOS:

a) Quanto à origem dos recursos:

a.1) Os valores recebidos pela pessoa jurídica e acima mencionados, referentes ao Ministério da Cultura, foram recebidos através do contrato n.º 144/2004, que constituiu objeto de apoio a realização e o lançamento do projeto audiovisual cinematográfico, inédito, de longa metragem, do gênero ficção, de baixo orçamento, com cessão vitalícia de direitos patrimoniais ao Ministério da Cultura;

a.2) Os valores recebidos pela pessoa jurídica e acima mencionados, referentes a Agência Nacional do Cinema - ANCINE, foram recebidos através do contrato n.º 021/2004, processo n.º 01580.012734/2004-52, com objetivo a concessão de apoio financeiro a projetos de finalização e distribuição de obras cinematográficas brasileiras de longa-metragem, de produção independente, intitulada "Árido Movie";

a.3) Os valores referentes aos recursos incentivados pela Eletrobrás e Banco de Pernambuco foram depositados no Banco Itaú, conta n.º 58362-8, agência: 0726, conforme extrato fornecido pelo contribuinte.

b) Quanto à classificação contábil dos valores recebidos, através de depósitos bancários:

b.1) os valores recebidos pela pessoa jurídica, código da atividade econômica n.º 92.11-8/02 - Atividade de produção de filmes e fitas de vídeo, exceto estúdios cinematográficos, no total geral de R\$ 1.485.380,62, não foram considerados como receitas operacionais. Os valores recebidos foram classificados a crédito de contas do PASSIVO, ou seja, contas nsº 2.2.1.02.002 - INCENTIVO -EDITAL ANCINE;

2.2.1.02.007 - INCENTIVO - RECURSOS DE TERCEIROS; 2.2.1.06.001 - INCENTIVO - MINISTÉRIO DA CULTURA. Utilizando estas contas do PASSIVO, os valores recebidos não transitaram pelo resultado da pessoa jurídica. Desta forma não integrou a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Diante do exposto, consideramos omissão de receitas os valores recebidos, pela empresa jurídica de natureza cultural, com fins lucrativas, forma de tributação do lucro: Lucro Real, apuração trimestral, e não contabilizados nas contas de receita operacional e acima mencionados. Os valores recebidos caracterizam-se como receitas operacionais, sujeitando-se por isso, à incidência do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), do programa de integração social (PIS) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins).

A Turma Julgadora manteve integralmente a exigência, sendo que os créditos tributários correspondentes à Contribuição ao PIS e à Cofins foram validados por maioria de votos, vencido o relator que discordou desta incidência sobre subvenções para custeio.

O Colegiado *a quo* compreendeu que os valores apontados nos itens a.1 e a.2 da acusação fiscal, correspondentes a apoio financeiro do Ministério da Cultura e da ANCINE, seriam subvenções para investimento e, como estaria registrados como reserva de capital, não se sujeitariam a tributação. Já os incentivos referidos no item a.3, concedidos por Eletrobrás e por FUNDARPE (Fundação do Patrimônio Histórico e Artístico de Pernambuco), previstos na Lei Rouanet (art. 18 da Lei n.º 8.313/91) seriam passíveis de tributação, invocando fundamentos do Acórdão n.º 1802-00.068.

A PGFN não apresentou recurso especial, e o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base no paradigma n.º 1201-001.195, segundo o qual *os recursos recebidos a título de patrocínio relacionado à Lei Rouanet não se caracterizam como renda do produtor cultural, em razão de não poderem ser utilizados de forma livre, mas somente na execução de determinado projeto, especificamente apontado no contrato relativo ao patrocínio.*

O paradigma foi confrontado por recurso especial da PGFN conhecido apreciado no Acórdão n.º 9101-005.932⁹, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto quanto à matéria relativa aos valores recebidos pelo contribuinte por intermédio de um contrato de coprodução de obra audiovisual, celebrado com a empresa “Posto 9”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que conheciam em menor extensão, apenas em relação aos incentivos da Lei Rouanet. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram, na parte conhecida, por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado a quo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, decorrido o prazo regimental, em razão de não ter sido apresentada a respectiva declaração de voto, considera-se, portanto, como não formulada.

O recurso fazendário apresentou como paradigma o Acórdão n.º 1802-00.068, o mesmo adotado pelo Colegiado *a quo*. A maioria qualificada deste Colegiado compreendeu que a divergência estaria demonstrada, também, em face dos recursos recebidos com base na “Lei do Audiovisual”, para além daqueles amparados pela “Lei Rouanet”.

Esta Conselheira acompanhou o entendimento da relatora, ex-Conselheira Andréa Duek Simantob, que concluiu pela classificação de tais valores como subvenção para custeio:

A respeito dos benefícios fiscais concedidos a operações de caráter cultural ou artístico, no âmbito do imposto de renda, a matéria foi inicialmente disciplinada pela Lei n.º 7.505/1986, nos seguintes termos:

“Lei n.º 7.505/1986

Dispõe sobre benefícios fiscais na área do imposto de renda concedidos a operações de caráter cultural ou artístico.

Art. 1.º. O contribuinte do imposto de renda poderá abater da renda bruta, ou deduzir como despesa operacional, o valor das doações, patrocínios e investimentos inclusive despesas e contribuições necessárias à sua efetivação,

⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

realizada através ou a favor de pessoa jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos, cadastrada no Ministério da Cultura, na forma desta Lei.

Art. 2º. Para os objetivos da presente Lei, no concernente a doações e patrocínio, consideram-se atividades culturais, sujeitas a regulamentação e critérios do Ministério da Cultura:

(...)

VI - produzir discos, vídeos, filmes e outras formas de reprodução fonovideográficas, de caráter cultural;

(...)

Art. 8º. As pessoas jurídicas beneficiadas pelos incentivos da presente Lei deverão comunicar, para fins de registro, aos Ministérios da Cultura e da Fazenda, os aportes recebidos e enviar comprovante de sua devida aplicação.”

Posteriormente, os benefícios previstos na Lei nº 7.505/1986 foram suspensos pela Lei nº 8.034, de 12/04/1990, art.1º, inciso III:

“Lei nº 8.034/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, correspondente ao período-base de 1990:

(...)

III - ficarão suspensos, para pessoas jurídicas, os benefícios fiscais previstos ..., na Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, ...”

Entretanto, a Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet), restabeleceu princípios da Lei nº 7.505/1986. Editada com a finalidade de incentivar o desenvolvimento das atividades culturais no País, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), que dentre alguns meios de implementação, tais como o Fundo Nacional da Cultura (FNC) e os Fundos de Investimento Cultural e Artístico (FICART), adotou também o mecanismo de incentivo a projetos culturais.

Nesse sentido, a Lei Rouanet, reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), artigos 475 a 483, trata da faculdade concedida a pessoas físicas e jurídicas de optar pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou jurídicas de natureza cultural, de caráter privado, como através de contribuições ao FNC. A realização de doações e o oferecimento de patrocínios permitem ao doador ou ao patrocinador a dedução das quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados pela lei e aprovados pelo Ministério da Cultura.

“Lei nº 8.313/1991

CAPÍTULO IV

Do Incentivo a Projetos Culturais

Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor de modo a:

I - contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;

II - promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;

III - apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;

IV - proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional;

V - salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira;

VI - preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro;

VII - desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações;

VIII - estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória;

IX - priorizar o produto cultural originário do País.

Art. 2º O Pronac será implementado através dos seguintes mecanismos:

I - Fundo Nacional da Cultura (FNC);

II - Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart);

III - Incentivo a projetos culturais.

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de:

a) doações; e

b) patrocínios.

(...)

§ 3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:

(...)

f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; e (...)

Art. 19. Os projetos culturais previstos nesta Lei serão apresentados ao Ministério da Cultura, ou a quem este delegar atribuição, acompanhados do orçamento analítico, para aprovação de seu enquadramento nos objetivos do PRONAC.

(...)"

Os objetivos previstos no artigo primeiro da Lei Rouanet estão em consonância com os valores consignados na Constituição Federal, que atribui à União a competência para legislar sobre o assunto.

A União possui diversos meios para exercer as competências estabelecidas pelos artigos 23 e 25 da Constituição. Um deles consiste na elaboração de normas que permitam a captação de recursos destinados à cultura, com a concessão de benefício fiscal para os doadores e patrocinadores. Trata-se de modalidade de atuação do Estado que não exige sua participação direta, mas requer a edição de normas regulando tais condutas, que se exprime por meio da concessão de estímulos considerados necessários às finalidades almeçadas.

Ao editar diplomas normativos como a Lei Rouanet, a União está exercendo a competência atribuída pela Constituição na área da cultura, através de sua atividade normativa, criando mecanismos tanto de *fiscalização* (estabelecendo, por exemplo, quem são as autoridades competentes, quais os requisitos e os procedimentos para a

aprovação de projetos culturais nas modalidades previstas) quanto de *fomento*, na medida em que viabiliza a obtenção de recursos junto à iniciativa privada, mediante a criação de benefícios fiscais.

Desse modo, no que tange ao apoio direto prestado por pessoas jurídicas a projetos culturais apresentados por outras pessoas jurídicas de caráter privado, figuram no âmbito dessa sistemática criada pela Lei Rouanet dois tipos absolutamente distintos de beneficiários: de um lado, aquele consubstanciado na figura do **patrocinador, cujo benefício advém, sobretudo, da renúncia fiscal da União**, e de outro, **o responsável pelo projeto cultural** que, inserido na atividade que a lei tem em vista fomentar, **recebe e passa a dispor de recursos financeiros para fins de realização de um projeto**.

Nesse mecanismo de incentivo à cultura instituído pela Lei Rouanet, há, portanto, **duas espécies de benefícios**, quais sejam, o **fiscal** e o **econômico**.

Por seu turno, a atividade audiovisual recebeu estímulos com a edição da Lei n.º 8.685/1993, reproduzida no RIR/1999, artigos 484 a 489, denominada Lei do Audiovisual, que dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais aos contribuintes que fizerem opção pela realização de investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas de produção independente, mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização sobre as obras.

“Lei n.º 8.685/1993

*Art. 1º Até o exercício fiscal de 2024, inclusive, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as **quantias investidas na produção de obras audiovisuais brasileiras de produção independente**, mediante a aquisição de quotas representativas dos direitos de comercialização das referidas obras, desde que esses investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema (Ancine). (Redação dada pela Lei n.º 14.044, de 2020) (grifos da Relatora)*

(...)

§ 3º Os valores aplicados nos investimentos de que trata o artigo anterior serão:

a) deduzidos do imposto devido no mês a que se referirem os investimentos, para as pessoas jurídicas que apuram o lucro mensal;

b) deduzidos do imposto devido na declaração de ajuste para:

1. as pessoas jurídicas que, tendo optado pelo recolhimento do imposto por estimativa, apuram o lucro real anual;

(...)

§ 4º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá, também, abater o total dos investimentos efetuados na forma deste artigo como despesa operacional.

(...)

Art. 1º-A Até o ano-calendário de 2024, inclusive, as quantias referentes ao patrocínio à produção de obras audiovisuais brasileiras de produção independente, cujos projetos tenham sido previamente aprovados pela Ancine, poderão ser deduzidas do imposto de renda devido apurado: (Redação dada pela Lei n.º 14.044, de 2020)

(...)

II - em cada período de apuração, trimestral ou anual, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

§ 2º Somente são dedutíveis do imposto devido os valores despendidos a título de patrocínio: (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

(...)

II - pela pessoa jurídica no respectivo período de apuração de imposto. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

§ 3º As pessoas jurídicas não poderão deduzir o valor do patrocínio de que trata o caput deste artigo para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

(...)

Art. 3º Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.089, de 1970, alterado pelo art. 2º desta Lei, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileiras de longa metragem de produção independente, e na co-produção de telefilmes e minisséries brasileiros de produção independente e de obras cinematográficas brasileiras de produção independente. (Redação dada pela Lei n.º 10.454, de 13.5.2002)

§ 1º A pessoa jurídica responsável pela remessa das importâncias pagas, creditadas, empregadas ou remetidas aos contribuintes de que trata o caput deste artigo terá preferência na utilização dos recursos decorrentes do benefício fiscal de que trata este artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

§ 2º Para o exercício da preferência prevista no § 1º deste artigo, o contribuinte poderá transferir expressamente ao responsável pelo pagamento ou remessa o benefício de que trata o caput deste artigo em dispositivo do contrato ou por documento especialmente constituído para esses fins. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).

Art. 3º-A. Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 72 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, beneficiários do crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento pela aquisição ou remuneração, a qualquer título, de direitos, relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries. (Incluído pela Lei n.º 11.437, de 2006).”

Da mesma forma do que ocorre com a Lei Rouanet, portanto, também na Lei do Audiovisual se verifica a existência de **duas espécies de benefícios**, quais sejam, o **fiscal** e o **econômico**.

No âmbito da Lei Rouanet, os benefícios são previstos para as contribuições feitas sob a forma de *patrocínios* ou *doações*, enquanto na Lei do Audiovisual, sob a forma de *investimentos*.

“*Patrocínio*”, nos termos da Lei Rouanet, é a transferência de numerário, com finalidade promocional, ou a cobertura, pelo contribuinte do imposto de renda, de gastos, ou a utilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio sem a transferência de domínio, para a realização, por outra pessoa física ou jurídica, de atividade cultural com ou sem fim lucrativo, consoante definido pelo seu art. 23, inciso II, com a seguinte redação:

“*Art. 23. Para os fins desta lei, considera-se:*

(...)

II - patrocínio: a transferência de numerário, com finalidade promocional ou a cobertura, pelo contribuinte do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de gastos, ou a utilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio, sem a transferência de domínio, para a realização, por outra pessoa física ou jurídica de atividade cultural com ou sem finalidade lucrativa prevista no art. 3º desta lei.”

No que concerne à “doação”, a Lei Rouanet não traz definição em seu texto. A Lei nº 7.505/1986 dispõe, todavia, conceitua “doação” como a transferência definitiva de bens ou numerário, sem proveito pecuniário para o doador, consoante definido pelo seu art. 3º, com a seguinte redação:

“Art. 3º. Para fins desta Lei considera-se doação a transferência definitiva de bens ou numerário, sem proveito pecuniário para o doador.”

Por sua vez, “investimentos” são definidos na Lei do Audiovisual como a aquisição de quotas representativas dos direitos de comercialização de obras audiovisuais brasileiras de produção independente, desde que realizados no mercado de capitais, em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e que os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema (Ancine), consoante definido pelo seu art. 1º, com a seguinte redação:

“Art. 1º Até o exercício fiscal de 2024, inclusive, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias investidas na produção de obras audiovisuais brasileiras de produção independente, mediante a aquisição de quotas representativas dos direitos de comercialização das referidas obras, desde que esses investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema (Ancine).”

Todos esses conceitos delineados nas referidas leis acima transcritas são de especial importância para definir o tratamento a ser dado aos valores aportados na execução dos projetos *pela ótica dos patrocinadores/doadores/investidores*, pois são estes, nos termos das referidas leis, os beneficiários diretos do incentivo **fiscal** concedido, é dizer, são conceitos essenciais para saber se tais valores poderão (ou não) ser deduzidos como despesas operacionais na formação do resultado, bem como se darão (ou não) também direito à dedução direta do imposto de renda devido (e, ainda, sujeitos a quais limites).

Por outro lado, *pela ótica dos recebedores desses recursos*, que são os beneficiários do incentivo **econômico**, importa ter em mente o conceito de “*subvenção para custeio ou operação*”, qualificação jurídica que foi dada pela fiscalização a esses valores.

A Administração Tributária, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 112/1978, item 2.5, define “*subvenção para custeio ou operação*” como a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas e nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais, e que, como tal, deve ser sempre computada na determinação do lucro líquido, na qualidade de integrante do resultado operacional (item 2.14).

Isto posto, e analisando-se os autos, verifica-se que a interessada é **produtora** das obras, as quais tiveram como **patrocinadores e investidores** as empresas nomeadas tanto nos “*Boletins de Subscrição de Certificados de Investimento*” quanto nos “*Comunicados Mecenato*” (fls. 80; 84; e 94/100).

Nem a Lei Rouanet, nem a Lei do Audiovisual, conforme visto, dispuseram acerca de qualquer benefício fiscal ao produtor das obras. O seu benefício, conforme dito, é tão somente **econômico**, e consistente no *recebimento de aportes de recursos financeiros especificamente para a realização do projeto*, recursos estes os quais, se acaso inexistisse o incentivo em apreço, haveriam de ser carreados pelos patrocinadores/investidores para outro setor da atividade econômica, ou ainda qualquer outra aplicação que lhes parecesse relativamente mais vantajosa.

Mas não há nada, no que tange ao beneficiário que capta os aludidos recursos, que justifique, no âmbito das referidas leis, a não incidência de tributação sobre as verbas recebidas pela interessada, as quais se caracterizam como subvenções para custeio ou operação.

Nesta mesma linha de pensamento, acerca da tributação de valores recebidos em decorrência de incentivos fiscais concedidos à atividade cultural, a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal (COSIT) já havia decidido através do Parecer CST n.º 207, de 18 de janeiro de 1994, nos seguintes termos:

Parecer CST n.º 207/1994

Os valores recebidos em decorrência dos incentivos fiscais às atividades culturais (Lei n.º 7.505/86) devem ser depositados em conta bancária especial pela entidade beneficiária e por ela registrados de forma destacada em sua contabilidade. Tratando-se a beneficiária de pessoa jurídica com fins lucrativos, deve computar o montante recebido que tenha utilizado ou aplicado no curso desse período-base." (grifei).

No mesmo diapasão, a Solução de Consulta SRRF/7a RF/DISIT n.º 291, de 19 de novembro de 2001:

Solução de Consulta n.º 291/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: TRIBUTAÇÃO DOS VALORES OBTIDOS, A TÍTULO DE PATROCÍNIO, PELA PESSOA JURÍDICA DE NATUREZA CULTURAL.

Os valores recebidos a título de patrocínio, por empresa de natureza cultural, com fins lucrativos, caracterizam-se como subvenção para custeio ou operação e, portanto, são receitas operacionais, sujeitando-se, por isso, à incidência do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Ementa: TRIBUTAÇÃO DOS VALORES OBTIDOS, A TÍTULO DE PATROCÍNIO, PELA PESSOA JURÍDICA DE NATUREZA CULTURAL.

Os valores recebidos a título de patrocínio, por empresa de natureza cultural, com fins lucrativos, caracterizam-se como subvenção para custeio ou operação e, portanto, são receitas operacionais, sujeitando-se, por isso, à incidência da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

No caso, portanto, as verbas recebidas a título de patrocínio não integram a receita bruta da interessada, mas sim o seu resultado operacional, nos termos dos atos citados. A corroborar tal entendimento, o Parecer CST/SIPR n.º 860, de 20 de julho de 1990, editado pela COSIT, dispõe que:

Parecer CST/SIPR n.º 860/1990

Os valores recebidos a título de patrocínio se caracterizam como subvenção, tal como explanado no PN CST n.º 112/1978 ('auxílio que não importa exigibilidade para seu recebedor'). No caso, trata-se de subvenção para custeio, que integra o lucro operacional, não compondo, todavia, a receita bruta.

O ato acima, conforme visto, está em consonância com o quanto dispõe o Parecer Normativo CST n.º 112/1978, já aqui mencionado, e que define que os valores recebidos com a finalidade de *auxiliar a pessoa jurídica a fazer face ao seu conjunto de despesas e/ou auxiliar a pessoa jurídica nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais*, caracterizam-se como *subvenções para custeio ou operação*, hipótese esta que em tudo se coaduna com as verbas recebidas pela interessada, especificamente destinadas à *realização dos seus projetos, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais*.

Concluo, portanto, que os recursos recebidos devem ser normalmente tributados pela interessada, motivo pelo qual se faz necessária a reforma da decisão recorrida.

Diante de tal percepção, foi proposto o provimento parcial ao recurso fazendário, com retorno ao Colegiado lá recorrido para apreciação dos argumentos contra a incidência de Contribuição ao PIS e Cofins. Aqui, porém, o Colegiado *a quo* também validou tais incidências, e o dissídio jurisprudencial suscitado pela Contribuinte se limita a discutir a classificação de tais valores como receitas, sem apresentar outros argumentos acerca do seu cômputo no faturamento.

Assim, reiterando o entendimento contrário ao paradigma, a conclusão que se impõe é pela manutenção das exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins na partem em que validadas no acórdão recorrido.

Mas, vale também adicionar os fundamentos do Acórdão n.º 1802-00.068, por duas vezes antes referido. Nele foi analisada exigência na sistemática do lucro presumido, e ainda assim compreendeu-se pela impropriedade do registro destes recebimentos como passivo, pela obrigação de destiná-los a terceiros. Assim expôs o ex-Conselheiro José de Oliveira Ferraz Correa:

Não tenho dúvidas de que o benefício fiscal previsto na Lei n.º 8.313/91 (Lei Rouanet) destina-se apenas ao patrocinador dos projetos aprovados pelo Ministério da Cultura, e não ao patrocinado.

Se aceita a idéia de que, por se tratar de aplicação de recursos públicos, o benefício deveria ser estendido ao executor do evento cultural, isto deveria valer também para todos os demais envolvidos neste processo (cantores, músicos, locadores de equipamentos, seguranças, fabricantes de fantasias/abadás e terceiros em geral), mas, efetivamente, não é isso o que ocorre.

Aliás, a extensão do benefício não valeria apenas para os que labutam neste ramo de atividade, mas também para todos os que contratam com o poder público, já que estas contratações sempre envolvem a aplicação de recursos públicos.

Seria o caso, por exemplo, de uma empreiteira que contrata a construção de uma escola pública, ou de uma fábrica que fornece ao Estado equipamentos para hospitais, etc.

Todavia, embora estejam recebendo recursos públicos, com todos os controles que estes recursos merecem, nenhuma destas empresas está isenta dos tributos federais em questão.

É interessante transcrever parte das justificativas do projeto "Bloco Camaleão" apresentado ao Ministério da Cultura (fi. 50), para verificar a natureza da atividade da recorrente e o modo de sua execução:

"O Carnaval Brasileiro — maior festa ao ar livre do mundo, maior acontecimento popular do país e uma de suas mais importantes manifestações artístico-culturais — é considerado uma das principais atividades turísticas, atraindo pessoas de todas as partes do globo e merecendo cada vez mais atenção por parte da mídia.

O Carnaval baiano, em particular, é um espetáculo único que reúne diariamente 1,5 milhão de pessoas nas ruas de Salvador, durante sete dias. Nos últimos vinte anos, transformou-se em um mega-espetáculo, cuja grandiosidade e expressão econômica têm importância estratégica para a cidade, pois movimentam anualmente mais de 100 milhões de dólares e gera emprego e renda para mais de 40 mil pessoas.

Nem tudo, porém, é festa na folia baiana. Sua organização envolve milhares de pessoas e um considerável volume de recursos, o que vem a exigir, cada vez mais, a profissionalização e a postura empresarial dos blocos. A partir da década de 1980, a grande festa, que se baseava no improviso, estabeleceu gradativamente, com base na criatividade e em técnicas mercadológicas, uma nova mentalidade, estruturando-se, organizando-se e dando um importante salto de qualidade.

Atualmente, muito antes do Carnaval já se começa a preparar a infra-estrutura necessária à realização do evento.

(...)

Partindo do princípio básico de levar ao público-alvo exatamente o que se deseja, o Bloco Camaleão foi o precursor nessa maneira inovadora de compreender e tratar o Carnaval, a partir de uma organização empresarial, de uma estrutura organizacional e da capacidade geradora de tecnologia na área de lazer e cultura popular. Com resultado, a boa imagem do Bloco atrai um número cada vez maior de pessoas, não só pela certeza de grandes atrações, mas pela garantia de uma estrutura de segurança, comodidade e organização indispensável.

(...)"

Vê-se que a natureza empresarial da recorrente está bastante evidente, e o fato de o Estado contribuir parcial ou totalmente com a realização dos eventos culturais, mediante a destinação de parte do IR devido pelos patrocinadores, não modifica esta característica.

Por outro lado, não cabe a aplicação, por analogia de hipóteses, do art. 182 da Lei 6.404/1976 (Lei da S.A.), pelo qual as subvenções para investimento eram classificadas diretamente como reserva de capital, sem transitar, portanto, pelas contas de resultado/receita.

O "investimento" em cultura, de que se cuida aqui, não se confunde com o investimento por subvenção previsto na lei das S.A., em que a contrapartida contábil dos aumentos no ativo permanente das companhias ficava registrado em conta de reserva de capital, sem transitar pelas contas de resultado.

A meu ver, o ponto que merece uma análise mais detalhada é a alegação de que os valores recebidos via Lei Rouanet, com exceção dos destinados à própria recorrente pela atividade de administração dos projetos, não representariam receitas próprias.

Além disso, segundo a recorrente, tais valores seriam recebidos a título de transferência gratuita, sem qualquer contraprestação, não configurando receitas pela venda de bens ou prestação de serviços e, deste modo, não estariam materializadas as hipóteses de incidência dos tributos em questão.

Há que se observar, quanto a esse argumento, que a gratuidade na transferência dos recursos, no sentido em que foi mencionada, ocorre sob a ótica do patrocinador do evento, mas não em relação à União, que, na verdade, é quem arca com o ônus financeiro, na medida em que destina recursos que já eram seus por direito (no caso, as parcelas do imposto de renda).

Deste modo, em relação à União há sim um vínculo recíproco, porque a produtora se obriga, perante o ente público, a realizar o evento. E a receita auferida, embora seja utilizada para abarcar os custos incorridos, não perde a característica de receita. Por outro lado, não se pode entender que a recorrente seja mera intermediária, isto é, que realize mero repasse de recursos a terceiros, porque não há qualquer vínculo jurídico entre o ente público e os terceiros envolvidos na realização dos eventos.

Com efeito, é a própria recorrente que tem a obrigação, perante o Estado, de realizar o evento, e todo o controle no emprego dos recursos recebidos também não modifica a natureza das receitas recebidas pelo exercício de suas atividades normais, que é a produção dos eventos culturais.

Aliás, as medidas de controle são comuns em todas as contratações feitas pelo Estado. E nesse contexto é que se inserem a demonstração dos custos (fls. 52 a 58), a vinculação dos valores recebidos, a conta bancária específica, a previsão de penalidades, etc.

E a obrigatoriedade de devolução dos recursos não utilizados, conforme art. 5º, VI e VII, da Lei 8.313/1991, reforça tudo isso que está sendo dito. Ela simplesmente decorre do fato de a empresa não ter adimplido sua prestação, que consistia na realização do

evento cultural. Fosse o caso de uma pura receita de patrocínio, gratuita e definitiva, não haveria lugar para esse tipo de prescrição.

Finalmente, no contexto destes autos, observo que o lucro real seria a forma mais adequada para a apuração dos resultados da empresa. Com ele, as receitas auferidas seriam absorvidas, para efeitos fiscais, pelo total dos custos efetivamente incorridos.

Contudo, optando a empresa pelo regime do lucro presumido, tal opção não modifica a natureza dessas receitas, que devem, portanto, se submeter à tributação. Todas essas considerações valem tanto para o IRPJ, quanto para os demais tributos envolvidos (CSLL, PIS e COFINS).

Assim, diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

No presente caso, as transferências cuja tributação foi mantida no acórdão recorrido se verificaram em 14/11/2005 e 02/12/2005, nos valores de R\$ 100.000,00 e 5.380,62. No 4º trimestre de 2005, a Contribuinte registrou receitas líquidas de R\$ 9.012,56 e despesas operacionais de R\$ 9.222,83, com conseqüente prejuízo contábil e fiscal. É possível, portanto, tanto que os gastos decorrentes dos projetos vinculados às doações recebidas ainda não estivessem em execução, como também que eventuais valores aplicados tenham sido apropriados como despesas e confrontados com outras receitas.

De toda a sorte, o fato de a subvenção recebida estar condicionada a uma prestação de contas não a desqualifica como receita. É Lei nº 4.506/64 que assim dispõe:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Assim, sua exclusão do lucro tributável somente pode ser promovida se houver previsão específica neste sentido, como há na hipótese de subvenção para investimentos. A hipótese, porém, é de antecipação de recursos para gastos no desenvolvimento de projetos culturais, e ainda que esta antecipação possa gerar encargos tributários transitórios em razão dos custos serem apropriados posteriormente, a legislação contábil e tributária, à época, somente postergava estas incidências na hipótese de atividades pré-operacionais, com o devido controle em Ativo Diferido.

Esta ocorrência, aliás, já foi aventada em outro precedente deste Colegiado onde se pretendia discutir a legislação aqui em debate, mas prevaleceu o voto pelo não conhecimento de lavra desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.207¹⁰:

A PGFN argumenta que o acórdão recorrido divergiu do paradigma nº 1802-00.068 porque neste firmou-se o entendimento *que as receitas recebidas pelo patrocinado com base na Lei Rouanet integram a base de cálculo do IRPJ*. Para tanto, destacou sua ementa na qual restou consignado que:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente) e divergiram os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, que conheceram do recurso.

ANO-CALENDÁRIO: 1999, 2000

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - PATROCÍNIOS DA LEI ROUANET.

O benefício fiscal da Lei 8.313/1991 (Lei Rouanet) é destinado ao patrocinador. A receita auferida pelo patrocinado deve integrar a base de cálculo de seu IRPJ.

Perante o Estado, os valores não são recebidos a título gratuito e definitivo. A beneficiária dos recursos fica obrigada à realização do evento aprovado pelo Ministério da Cultura, devendo devolver os recursos não utilizados, conforme detalhamento do projeto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, o decidido quanto ao lançamento de IRPJ deve ser estendido à CSLL, PIS e COFINS.

Tratava-se, ali, de *receitas recebidas a título de patrocínio*, recebidos em razão da Lei Rouanet, e vinculadas ao *projeto Bloco Camaleão apresentado ao Ministério da Cultura*. Segundo a autoridade fiscal, a Contribuinte incluíra no lucro tributável *apenas as receitas decorrentes de mensalidades de associados do Bloco Camaleão, produtos de suas lojas, receitas de administração da produção e demais receitas de patrocínio não incluídas no referido projeto*. No entender da Fiscalização, *a renúncia fiscal prevista na Lei nº 8.313/91 refere-se apenas à dedução do imposto de renda devido concedida ao patrocinador, sem qualquer benefício fiscal ao patrocinado*. Esta interpretação foi endossada no voto condutor do paradigma, que também trouxe as seguintes observações:

Se aceita a idéia de que, por se tratar de aplicação de recursos públicos, o benefício deveria ser estendido ao executor do evento cultural, isto deveria valer também para todos os demais envolvidos neste processo (cantores, músicos, locadores de equipamentos, seguranças, fabricantes de fantasias/abadás e terceiros em geral), mas, efetivamente, não é isso o que ocorre.

Aliás, a extensão do benefício não valeria apenas para os que labutam neste ramo de atividade, mas também para todos os que contratam com o poder público, já que estas contratações sempre envolvem a aplicação de recursos públicos.

Seria o caso, por exemplo, de uma empreiteira que contrata a construção de uma escola pública, ou de uma fábrica que fornece ao Estado equipamentos para hospitais, etc.

Todavia, embora estejam recebendo recursos públicos, com todos os controles que estes recursos merecem, nenhuma destas empresas está isenta dos tributos federais em questão.

É interessante transcrever parte das justificativas do projeto "Bloco Camaleão" apresentado ao Ministério da Cultura (fi. 50), para verificar a natureza da atividade da recorrente e o modo de sua execução:

[...]

Vê-se que a natureza empresarial da recorrente está bastante evidente, e o fato de o Estado contribuir parcial ou totalmente com a realização dos eventos culturais, mediante a destinação de parte do IR devido pelos patrocinadores, não modifica esta característica.

[...]

Há que se observar, quanto a esse argumento, que a gratuidade na transferência dos recursos, no sentido em que foi mencionada, ocorre sob a ótica do patrocinador do evento, mas não em relação à União, que, na verdade, é quem arca com o ônus financeiro, na medida em que destina recursos que já eram seus por direito (no caso, as parcelas do imposto de renda).

Deste modo, em relação à União há sim um vínculo recíproco, porque a produtora se obriga, perante o ente público, a realizar o evento. E a receita auferida, embora seja utilizada para abarcar os custos incorridos, não perde a característica de receita.

Por outro lado, não se pode entender que a recorrente seja mera intermediária, isto é, que realize mero repasse de recursos a terceiros, porque não há qualquer vínculo jurídico entre o ente público e os terceiros envolvidos na realização dos eventos.

[...]

Aliás, as medidas de controle são comuns em todas as contratações feitas pelo Estado. E nesse contexto é que se inserem a demonstração dos custos (fls. 52 a 58), a vinculação dos valores recebidos, a conta bancária específica, a previsão de penalidades, etc.

E a obrigatoriedade *de* devolução dos recursos não utilizados, conforme art. 5º, VI e VII, da Lei 8.313/1991, reforça tudo isso que está sendo dito. Ela simplesmente decorre do fato de a empresa não ter adimplido sua prestação, que consistia na realização do evento cultural. Fosse o caso de uma pura receita de patrocínio, gratuita e definitiva, não haveria lugar para esse tipo de prescrição.

Finalmente, no contexto destes autos, observo que o lucro real seria a forma mais *adequada* para a apuração dos resultados da empresa. Com ele, as receitas auferidas seriam absorvidas, para efeitos fiscais, pelo total dos custos efetivamente incorridos.

Contudo, optando a empresa pelo regime do lucro presumido, tal opção não modifica a natureza dessas receitas, que devem, portanto, se submeter à tributação.

Como se vê, cuidava-se ali de sujeito passivo optante pelo lucro presumido que recebeu recursos da União para desenvolvimento de projeto cultural que constituía sua atividade principal, sendo-lhe exigidos controles dos valores recebidos e sua destinação aos custos correspondentes, o que também motivou questionamentos específicos acerca da inclusão da receita sob aquela forma de tributação do lucro.

Já no presente caso, a acusação fiscal teve em conta sujeito passivo que apresentou DIPJ segundo o regime de lucro real trimestral, sem informar quaisquer despesas ou receitas. Constatando que a Contribuinte recebera receita de patrocínio destinada a *implementação de projeto de restauração tombado pelo patrimônio histórico e cultural de propriedade da Santa Casa de Misericórdia*, a autoridade lançadora concluiu que houve omissão de receitas não operacionais no ano-calendário 2003, correspondente aos valores registrados na *CONTA 2.4.2.02.001 – RESERVA P/ INCENTIVOS*.

Diante deste cenário, o voto condutor do acórdão recorrido inicialmente é orientado no sentido de rejeitar a classificação dos valores recebidos como receitas, especialmente porque os recursos têm destinação específica, inexistindo possibilidade de a pessoa desenvolvedora do projeto auferir renda, e cumprindo-lhe, inclusive, devolver ao patrocinador eventual valor não aplicado em gastos do projeto. Contudo, na sequência, a abordagem deriva para os seguintes aspectos específicos:

Por fim, cumpre ressaltar que, contabilmente, a Contribuinte não se apropriou dos custos incorridos no desenvolvimento do projeto, registrando-os como “ativo diferido”. Lado outro, os valores recebidos no âmbito da Lei Rouanet foram registrados como “receita futura”, de forma a permitir a sua apropriação no momento da depreciação do ativo diferido, dando resultado, na composição dos valores recebidos x custos do projeto igual a zero. Mesmo porque, se houver qualquer diferença positiva em referida conta, os valores deverão ser remetidos ao Fundo Nacional de Cultura. A DRJ descreveu bem a operação:

Analisando-se os Livros Diário e Razão apresentados, constata-se que foram lançados os custos e as despesas em contas do Ativo Diferido, por

se encontrar em fase pré-operacional; como também as receitas auferidas foram lançadas na conta RECEITAS FUTURAS (do Grupo de Contas Resultados Exercícios Futuros — Receitas Diferidas), com exceção das Receitas de Consultorias (para as quais foram emitidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços) e da Receita proveniente do Patrocínio da Companhia Brasileira de Meios de Pagamentos, para a qual foram emitidas as Notas Fiscais de Prestação de Serviços de n.º 0017 e 0018, lançada na conta de Receita —PATROCÍNIO, em 06/11/2003 e 18/11/2003, que foi objeto da diligência requerida pela DRF-Belo Horizonte.

Do exposto, sendo, inclusive, ilegal a concretização da hipótese de incidência do imposto sobre a renda neste caso, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e cancelar os autos de infração ora discutidos, já que as conclusões se aplicam à CSLL.

Ou seja, dois fundamentos foram apresentados para concluir pela não tributação dos valores recebidos: a natureza não tributável da receita e a forma de contabilização adotada pela Contribuinte, sujeita ao lucro real trimestral, e que, encarregada de realizar projeto de construção civil, contabilizou os valores em Ativo Diferido, *de forma a permitir a sua apropriação no momento da depreciação do ativo diferido*.

Em tais circunstâncias, ainda que se conclua ser a melhor interpretação da legislação aquela expressa no paradigma, a ausência de questionamento fiscal acerca da contabilização em Ativo Diferido impede que se afirme como tributáveis os valores recebidos por ser incabível o registro na forma diferida, mormente se a PGFN não suscitou dissídio jurisprudencial acerca deste ponto, sendo certo que tal não poderia ser feito por meio do paradigma indicado que versou sobre receitas destinadas à cobertura de custos e despesas correntes, e ainda por sujeito passivo optante pelo lucro presumido.

Evidente, assim, que falece interesse recursal à PGFN, porque a divergência por ela suscitada não permite reverter a improcedência do lançamento declarada no acórdão recorrido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assim, compreendendo em linha com o acórdão recorrido que os valores recebidos por destinação de Eletrobrás e Fundarpe são subvenções para custeio e, inexistindo previsão legal que permita a exclusão de tais valores do lucro tributável, as exigências de IRPJ e CSLL devem ser mantidas, assim como, por reflexo, as exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins, porque não instaurado dissídio jurisprudencial autônomo acerca delas.

Estas as razões para concordar com o CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte e divergir para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa