



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.738750/2020-83
ACÓRDÃO	1302-007.409 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AM PRODUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2016

LEI ROUANET. BENEFÍCIO FISCAL DESTINADO AO PATROCINADOR E AO DOADOR. RECURSOS TRANSFERIDOS AO PROPONENTE/PATROCINADO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) introduziu benefício fiscal destinado ao patrocinador ou doador, pessoa física ou jurídica, nada dispondo sobre a figura do proponente/patrocinado, sendo, portanto, tributáveis os recursos captados para execução de projetos culturais aprovados via Lei Rouanet.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Henrique Nímer Chamas, Natália Uchôa Brandão e Miriam Costa Faccin (relatora). O Conselheiro Henrique Nímer Chamas manifestou intenção em apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Henrique Nímer Chamas, Sérgio Magalhães Lima, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandão e Marcelo Izaguirre da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração do Simples Nacional (e-fls. 352/373), por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; de Contribuição para o PIS/PASEP e de Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, relativo ao período de 03/2016 a 12/2016 e cujo débito correlato restou formalizado no montante total de R\$ 2.449.742,68, o qual, a rigor, abrange a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (75%), a seguir discriminada:

Impostos/ Contribuições	Ente Federado	Valor do Imposto/ Contribuição	Valor da Multa	Valor Juros de Mora	Total
IRPJ	União	57.129,38	42.847,06	13.929,10	113.905,54
CSLL	União	55.835,71	41.876,78	13.618,36	111.330,85
COFINS	União	170.608,46	127.956,36	41.596,66	340.161,48
PIS	União	40.329,46	30.247,10	9.835,75	80.412,31
CPP	União	530.605,68	397.954,26	129.013,00	1.057.572,94
ISS	PORTO ALEGRE	374.155,22	280.616,43	91.587,91	746.359,56
Total		1.228.663,91	921.497,99	299.580,78	2.449.742,68

(*) Juros de Mora Calculados até 09/2020

2. Conforme se verifica do “Relatório de Ação Fiscal” (e-fls. 375/392), que compõe o respectivo Auto de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações à legislação tributária descritas abaixo:

“3. DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL

A partir da consulta às informações da Declaração de Benefícios Fiscais (DBF), referente ao ano-calendário 2016, apresentada pelo Ministério da Cultura (DOC 024), verifica-se que a AM Produções captou, naquele período, os valores que constam na tabela abaixo a título de doações/patrocínios de projetos culturais com base na Lei nº 8.313, de 1991 (Lei Rouanet):

Projeto	Identificação	Valor captado
152064	30º Natal Luz de Gramado	100.000,00
160123	44º Festival de Cinema de Gramado	785.000,00
160325	32º FERIA do Livro de Canoas	200.000,00
160835	Porto Alegre em Cena	590.000,00
161920	Festival de Gastronomia de Gramado	500.000,00
161921	31º Natal Luz de Gramado	4.210.000,00
TOTAL		6.385.000,00

Na consulta ao programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional – PGDAS DOC 025 – verifica-se que, para o ano-calendário 2016, a AM Produções declarou as seguintes receitas:

Receitas em DAS

jan/16	49.891,72
fev/16	33.200,00
mar/16	40.040,00
abr/16	-
mai/16	-
jun/16	-
jul/16	-
ago/16	-
set/16	21.000,00
out/16	51.323,00
nov/16	26.690,00
dez/16	9.092,00
Total	231.236,72

Ou seja, a AM Produções captou valores a título de doações e patrocínios nos termos da Lei nº 8.313/1991 na condição de proponente de projetos culturais e tributou apenas uma pequena parte desses valores.

Contudo, a Receita Federal do Brasil já se posicionou a respeito deste assunto. A Solução de Consulta (SC) nº 141, de 26/09/2016 (publicada no Diário Oficial da União de 30/09/2016) deixa claro que os valores captados nos termos da Lei nº 8.313/1991 não são isentos de tributação por falta de previsão legal, estando sujeitos à tributação do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins:

A Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 criou o Programa Nacional de Apoio à Cultura PRONAC. Para usufruir dos benefícios fiscais previstos na Lei, os contribuintes devem previamente apresentar projeto ao Ministério da Cultura, ou a quem este delegar atribuição. Por falta de previsão legal, não são isentos de tributação os valores recebidos a título de patrocínio para pessoas jurídicas realizarem simpósios, palestras ou atividades do gênero.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, arts. 1º, 2º, 4º, 19 e 20 a 23; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 219; Lei nº 8.981, de 20 e janeiro de 1995, art. 57.

OUTRAS SOLUÇÕES DE CONSULTA

Além da SC nº 141, de 2016, outras soluções de consulta da RFB dispuseram no mesmo sentido, já há bastante tempo:

- Solução de Consulta DISIT/SRRF07 Nº 92, DE 29/08/2013 (publicada no DOU de 12/09/2013):

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: INCENTIVO FISCAL. PATROCÍNIO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. O patrocínio, quando efetuado nos termos da Lei nº 8.313, de 1991, caracteriza-se como incentivo fiscal, por excluir parcela do crédito tributário relativo ao imposto sobre a renda e visar a estimular o setor cultural. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão se beneficiar de valores utilizados ou destinados a título de incentivos fiscais, inclusive mediante patrocínio, tais valores, se utilizados ou destinados, deverão compor a base de cálculo, sendo tributados e recolhidos aos cofres públicos, nos termos da legislação em vigor.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº. 8.313, de 1991, artigos 18, 19 e 23; Lei Complementar nº 123, de 2006, artigos 3º, 18 e 24.

- Solução de Consulta DISIT/SRRF07 Nº 86, DE 08/08/2013 (publicada no DOU de 12/09/2013):

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: INCENTIVO FISCAL. PATROCÍNIO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. O patrocínio, quando efetuado nos termos da Lei nº 8.313, de 1991, caracteriza-se como incentivo fiscal, por excluir parcela do crédito tributário relativo ao imposto sobre a renda e visar a estimular o setor cultural. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão se beneficiar de valores utilizados ou destinados a título de incentivos fiscais, inclusive mediante patrocínio, tais valores, se utilizados ou destinados, deverão compor a base de cálculo sendo tributados e recolhidos aos cofres públicos, nos termos da legislação em vigor.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº. 8.313, de 1991, artigos. 18, 19 e 23; Lei Complementar nº 123, de 2006, artigos. 3º, 18 e 24.

- Solução de Consulta DISIT/SRRF06 Nº 395, DE 22/11/2004 (PUBLICADA NO DOU DE 06/12/2004):

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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 receitas operacionais, sujeitando-se, por isso, à incidência da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

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 receitas operacionais, sujeitando-se, por isso, à incidência do programa de integração social (PIS).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A mais recente jurisprudência administrativa - acórdão CARF nº 1302-004.203 - de 11/12/2019 - da 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária - publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 17/01/2020 - é clara ao estabelecer que os valores de patrocínio devem integrar a base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, Pis e Cofins:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Exercício: 2005

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. PATROCÍNIO. LEI ROUANET.

Não existe isenção tributária para as receitas recebidas em decorrência da Lei Rouanet. A receita de patrocínio auferida deve integrar a base de cálculo do IRPJ do patrocinado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

Integram, em regra, a base de cálculo das contribuições sociais as receitas de patrocínio regidas pela Lei Rouanet.

[...]

3.1 INFRAÇÃO APURADA – OMISSÃO DE RECEITAS

Como já referido, a AM Produções desenvolve atividade econômica no segmento de eventos culturais e, conforme informações constantes em DBF, captou recursos de terceiros na forma de patrocínios para projetos culturais por ela propostos aos órgãos reguladores da área cultural.

Contudo, ao realizar a apuração do Simples Nacional, informou tão somente uma parcela do valor captado. Em regra, os valores declarados se referem à administração dos projetos (gerência de projeto, coordenação administrativa, etc) correspondente a sua remuneração pela prestação de serviços aos próprios projetos, conforme se verifica no demonstrativo de documentos fiscais apresentado.

A Lei Complementar nº 123, de 2006, dispôs sobre o conceito de receita bruta no âmbito do Simples Nacional:

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.”

Em atendimento ao previsto no § 6º do artigo 2º da LC 123, o Comitê Gestor do Simples Nacional editou a Resolução CGSN nº 94, de 2011, vigente à época dos fatos em análise, que também dispôs sobre a receita bruta. Repare-se que a referida Resolução deixa expresso que verbas de patrocínio também compõem a receita bruta:

“Art. 2º Para fins desta Resolução, considera-se:

(...)

II - receita bruta (RB) o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º) (...)

§ 4º-A Compõem também a receita bruta de que trata este artigo: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, e art. 3º, § 1º) (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 129, de 15 de setembro de 2016)

I - o custo do financiamento nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado no documento fiscal; (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 129, de 15 de setembro de 2016)

II - as gorjetas, sejam elas compulsórias ou não; (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 129, de 15 de setembro de 2016)

III - os royalties, aluguéis e demais receitas decorrentes de cessão de direito de uso ou gozo; e (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 129, de 15 de setembro de 2016)

IV - as verbas de patrocínio. (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 129, de 15 de setembro de 2016)” Grifo nosso.

A lei nº 8.313, de 1991, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e criou benefício fiscal para os patrocinadores/doadores de valores destinados a projetos culturais, mas não apresenta nenhuma disposição sobre a não incidência de tributação desses valores pela pessoa jurídica proponente do projeto, e, tampouco, dispõe sobre uma eventual isenção desses valores. A lei dispôs que não há sujeição das doações e patrocínios ao recolhimento do imposto de renda na fonte. Ou seja, os doadores/patrocinadores são desobrigados de retenções e recolhimentos do IRRF. Contudo, não se pode confundir essa não obrigação de recolhimento do IRRF com a isenção das doações e patrocínios.

Repise-se: não há previsão legal para isenção ou não incidência de tributação desses valores na pessoa jurídica captadora.

Vejamos alguns dispositivos da lei:

“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:

(...)

Art. 18. Como 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. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional. (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999) (...)

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. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

(...)

6º A aprovação somente terá eficácia após publicação de ato oficial contendo o título do projeto aprovado e a instituição por ele responsável, o valor autorizado para obtenção de doação ou patrocínio e o prazo de validade da autorização. (...)

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.

§ 1º Constitui infração a esta Lei o recebimento pelo patrocinador, de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio que efetuar.

§ 2º As transferências definidas neste artigo não estão sujeitas ao recolhimento do Imposto sobre a Renda na fonte.”

Tanto a Lei Complementar nº 123, de 2006, que trata do Simples Nacional, quanto o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto 3.000, de 1999 (vigente à época) não apresentam hipóteses de isenção ou de não incidência relacionadas à matéria em questão.

Assim, à luz da legislação já referida, bem como com base nas disposições emanadas pela Receita Federal do Brasil também já elencadas, conclui-se que a totalidade dos valores captados pela AM Produções deveria fazer parte de sua base tributável. Portanto, ao não proceder desta forma, a AM Produções incidiu em omissão de parte significativa de suas receitas”. (e-fls. 380/382 e 384/387, destaques no original)

3. Em síntese, os lançamentos foram realizados em decorrência da **(i)** Omissão de receitas nos períodos de 03/2016 a 12/2016 e; **(ii)** Insuficiência de Recolhimento nos períodos de 08/2012 a 12/2012, 01/2013 a 12/2013, 01/2014 a 12/2014.

4. Em 19.09.2020, a Contribuinte tomou conhecimento dos lançamentos, conforme se verifica do Aviso de Recebimento – A.R. (e-fl. 397) e, em 20.10.2010, apresentou Impugnação (e-fls. 403/444), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i)** aduz ser impositiva a anulação do lançamento e da exclusão do Simples Nacional, posto que irregularmente considerados na base de cálculo do IRPJ, valores que não são tributáveis como receita haja vista que não são "receitas", mas apenas recursos públicos transitoriamente geridos pela Impugnante;
- (ii)** alega que esses recursos não integram nem acrescem seu patrimônio, e não são disponíveis nem podem ser aplicados ao seu alvitre, mas compulsoriamente destinados financiar orçamento de projetos previamente aprovados pelo Poder Público, projetos esses acompanhados na sua execução e cuja prestação de contas é rigorosamente avaliada, sendo que qualquer valor, seja de sobras, seja de aplicação recusada, deve necessariamente ser devolvido ao respectivo órgão de repasse, posto que não pertencente ao gestor/titular provisório, no caso, a Impugnante;
- (iii)** acrescenta que, através de legislação específica, Governo Federal, Estados e Municípios renunciam a uma parcela do seu crédito fiscal (IR, ICMS, ISS, respectivamente) em favor de projetos culturais previamente aprovados a partir de critérios rigorosamente estabelecidos no respectivo regramento, o que inclui um orçamento detalhado de cada item de custo do projeto;
- (iv)** afirma que, os recursos chegam ao proponente/gestor também através de uma autorização que o Poder Público, no mesmo regramento, concede a contribuintes de cada ente para destinarem parte do imposto devido no exercício a um projeto cultural aprovado pelo Poder Público credor. A Contribuinte deposita o valor em conta corrente de titularidade do proponente (mas vinculada exclusivamente ao projeto financiado) e recebe um documento que lhe garante compensação fiscal daquele valor no imposto devido;
- (v)** esclarece que se trata de dinheiro público, sendo a Contribuinte mera intermediária entre o ente público e o proponente/gestor. A essa operação, a legislação dá o nome de patrocínio (ou doação, de acordo com o enquadramento no regramento), sendo a Contribuinte denominada patrocinadora;

- (vi) considerando que o lançamento se originou em fato gerador inexistente, sob o ponto de vista da incidência do tributo, implicando tributação irregular e ilegal sobre os recursos públicos geridos pela Impugnante no ano de 2016 e que tiveram aplicação compulsória em projetos aprovados no âmbito da Lei Rouanet (Federal) e da LIC/RS (Estado do RS), recursos esses que não se caracterizam como receita e nunca pertenceram à Impugnante;
- (vii) por fim, aduz que os únicos valores que ingressaram no patrimônio da Impugnante foram aqueles recebidos a título de prestação de serviços, autorizado por lei como acima informado, e que foram regularmente contabilizados e declarados ao Fisco, integrando a base de cálculo para tributação com o devido pagamento dos tributos apurados.

5. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 28 de julho de 2021, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (“DRJ/09”), em Acórdão de nº 109-007.654 (e-fls. 642/661), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a leitura do artigo 18 da Lei nº 8.313/91 - Lei Rouanet - permite concluir que o benefício fiscal ali introduzido tem como destinatário dos benefícios o patrocinador ou o doador, pessoa física ou jurídica, na forma de dedução do imposto de renda;
- (ii) não há nenhuma disposição nessa lei quanto ao alegado benefício do proponente (patrocinado), ou seja, aquele que executa os projetos culturais aprovados via Lei Rouanet e administra os recursos destinados ao seu financiamento e custeio, que é a posição em que figura a empresa autuada;
- (iii) incide no caso o disposto no artigo 111, inciso II, do CTN, segundo o qual as hipóteses de isenção se interpretam literalmente;
- (iv) cita a Solução de Consulta Cosit nº 141, de 26/09/2016 e Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 92, de 29/08/2013.

6. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2016

LEI ROUANET. BENEFÍCIO FISCAL DESTINADO AO PATROCINADOR E AO DOADOR. RECURSOS TRANSFERIDOS AO PROPONENTE/PATROCINADO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) introduziu benefício fiscal destinado ao patrocinador ou doador, pessoa física ou jurídica, nada dispondo sobre a figura do proponente/patrocinado, sendo portanto tributáveis os recursos captados para execução de projetos culturais aprovados via Lei Rouanet.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

7. Em 23.08.2021, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 109-007.654, através de Carta com Aviso de Recebimento (“AR”) (e-fl. 668) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 671/716), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

8. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I - Admissibilidade e Tempestividade

9. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

10. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **23.08.2021** (e-fl. 668), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **20.09.2021** (e-fl. 670), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

11. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II - Da Análise das Alegações Meritórias

12. O objeto da discussão travada no presente processo refere-se à incidência ou não de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e reflexos em relação aos recursos recebidos pela Recorrente na qualidade de produtora cultural, com patrocínios específicos acerca dos projetos aprovados no âmbito da Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) e da Lei nº 13.490/10 (Institui o Sistema Estadual Unificado de Apoio e Fomento às Atividades Culturais Pró-Cultura).

13. De início, verifica-se que a matéria envolvida é exclusivamente de direito - pois não há dúvidas de que os recursos recebidos correspondem aos projetos culturais para os quais foram destinados -, conforme consta do próprio “Relatório de Ação Fiscal” (e-fls. 375/392):

3. DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL

A partir da consulta às informações da Declaração de Benefícios Fiscais (DBF), referente ao ano-calendário 2016, apresentada pelo Ministério da Cultura (DOC 024), verifica-se que a AM Produções captou, naquele período, os valores que constam na tabela abaixo a título de doações/patrocínios de projetos culturais com base na Lei nº 8.313, de 1991 (Lei Rouanet):

Projeto	Identificação	Valor captado
152064	30º Natal Luz de Gramado	100.000,00
160123	44º Festival de Cinema de Gramado	785.000,00
160325	32º FERIA do Livro de Canoas	200.000,00
160835	Porto Alegre em Cena	590.000,00
161920	Festival de Gastronomia de Gramado	500.000,00
161921	31º Natal Luz de Gramado	4.210.000,00
TOTAL		6.385.000,00

(e-fl. 380, g.n.)

14. Como se vê, trata-se exclusivamente de interpretação da legislação tributária a fim de verificar se os recursos recebidos pela Recorrente, a título de *patrocínios* para financiamento dos projetos culturais, são ou não receitas tributáveis.

15. Pois bem. Observe-se, de plano, que a tributação, na sua essência, utiliza-se unicamente da *renda* como objeto de imposição, mas em três momentos distintos: **(i)** no momento do auferimento da renda (renda auferida); **(ii)** no momento do acúmulo da renda (renda acumulada ou patrimônio) e **(iii)** no momento do dispêndio da renda (renda despendida ou consumo).

16. Portanto, na essência, a *renda*, apreendida em momentos distintos é o elemento central da tributação. Outros elementos como a *receita* e a *movimentação financeira* são circunstâncias acidentais à tributação, pois **nem sempre denotam capacidade contributiva** e,

portanto, **nem sempre caracterizam renda para efeitos de incidência de Imposto de Renda (“IR”)**³.

17. O conceito de *renda*, pressuposto pela Constituição Federal (art. 153, III), leva em consideração a definição de *renda* prevista pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), lei complementar de normas gerais de Direito Tributário, vigente à época da promulgação da Constituição Federal.

18. O Código Tributário Nacional (“CTN”) traz a noção de *renda* como “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, e de proventos de qualquer natureza como “os acréscimos patrimoniais” não compreendidos no conceito de renda (art. 43, inciso I e II⁴).

19. O Código, portanto, vincula a noção de **renda** à noção de **acréscimo patrimonial**, isso é, a diferença positiva entre a realidade patrimonial em um momento anterior e um momento posterior. De modo que, trabalhando-se com a noção negativa da renda, **onde não houver acréscimo patrimonial, não será devido o Imposto de Renda**.

20. A incidência do Imposto de Renda “independe, portanto, da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (art. 43, §1º). Na prática, não é relevante o nome que fora atribuído ao rendimento (salário, pró-labore, lucros, gratificação, abono, adicional, dentre outros), **mas sim se efetivamente houve acréscimo patrimonial, se houve disponibilidade de riqueza nova**, e não mera compensação ou recomposição patrimonial.

21. Sendo fato gerador do imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, **não configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda a simples posse de numerário alheio**.

22. Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por efetuar o lançamento a título de omissão de receitas, justamente pelo fato de a empresa Recorrente ter recebido repasses (recursos públicos) do Ministério da Cultura e da Secretaria de Estado da Cultura do Rio Grande do Sul para execução de projetos culturais (simples posse de numerário alheio).

23. Confira-se, portanto, o que a Autoridade Fiscal relatou no “Relatório de Ação Fiscal”:

³ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. 4ª ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024, p. 293/294.

⁴ **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.

3.1 INFRAÇÃO APURADA – OMISSÃO DE RECEITAS

Como já referido, a AM Produções desenvolve atividade econômica no segmento de eventos culturais e, conforme informações constantes em DBF, captou recursos de terceiros na forma de patrocínios para projetos culturais por ela propostos aos órgãos reguladores da área cultural.

Contudo, ao realizar a apuração do Simples Nacional, informou tão somente uma parcela do valor captado. Em regra, os valores declarados se referem à administração dos projetos (gerência de projeto, coordenação administrativa, etc) correspondente a sua remuneração pela prestação de serviços aos próprios projetos, conforme se verifica no demonstrativo de documentos fiscais apresentado.

(e-fl. 384, g.n.)

24. Da análise da Instrução Normativa nº 1, de 20 de março de 2017⁵, do Ministério da Cultura, resta claro que: **(i)** os recursos captados pela Recorrente têm natureza pública; **(ii)** os recursos captados não serão computados na base de cálculo dos impostos e contribuições, desde que utilizados na execução de projetos culturais; **(iii)** devem ser destinados exclusivamente aos gastos orçados para realização do projeto aprovado e; **(iv)** caso haja saldo remanescente deverá ser entregue ao FNC, conforme se verifica da leitura dos artigos abaixo:

Art. 1º Esta Instrução Normativa regula os procedimentos de apresentação, recebimento, análise, aprovação, execução, acompanhamento, prestação de contas e avaliação de resultados dos projetos culturais apresentados com vistas à autorização para captação de recursos por meio do mecanismo Incentivo a projetos culturais do Programa Nacional de Apoio à Cultura - Pronac - previsto na Lei nº8.313, de 23 de dezembro de 1991.

§ 1º Os recursos captados e depositados na Conta Vinculada do projeto são oriundos de renúncia fiscal e têm natureza pública, sendo seu uso autorizado pelo Ministério da Cultura - MinC – ao beneficiário para realização de um projeto cultural aprovado em programa de governo, não se sujeitando a sigilo fiscal.

§ 2º Os recursos captados não serão computados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda - IR, da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, desde que tenham sido exclusivamente utilizados na execução de projetos culturais.

[...]

Art. 81. Os recursos oriundos de patrocínio ou doação somente serão captados após publicação da Portaria de Autorização para Captação de Recursos Incentivados e serão movimentados quando atingidos 20% (vinte por cento) do custo do projeto homologado.

[...]

⁵ Estabelece procedimentos para apresentação, recebimento, análise, aprovação, execução, acompanhamento, prestação de contas e avaliação de resultados de projetos culturais, relativos ao mecanismo Incentivo a projetos culturais do Programa Nacional de Apoio à Cultura - Pronac.

Art. 83. A Conta Vinculada do projeto, isenta de tarifas bancárias, conforme o Anexo VI, será vinculada ao CPF ou ao CNPJ do proponente para o qual o projeto tenha sido aprovado.

[...]

§ 5º Ao término da execução do projeto cultural, os saldos remanescentes da Conta Vinculada serão recolhidos ao FNC, nos moldes do art. 5º, V, da Lei nº 8.313, de 1991, dispensada a anuência do proponente.

25. A mesma conclusão se tem com a análise da Lei nº 13.490/10 (Pró-Cultura) e seu Decreto Estadual nº 47.618/10, conforme demonstram os artigos abaixo:

Art. 1º Fica instituído, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, o Sistema Estadual Unificado de Apoio e Fomento às Atividades Culturais - PRÓ-CULTURA, com a finalidade de promover a aplicação de recursos financeiros decorrentes de incentivos a contribuintes e do Fundo de Apoio à Cultura, em projetos culturais, na forma estabelecida por esta Lei.

[...]

Art. 18 Em qualquer caso, o projeto cultural submetido à seleção para financiamento pelo FAC/RS deverá contar com cronograma de execução físico-financeiro em etapas, sendo a liberação dos recursos condicionada à aprovação da prestação de contas relativa à etapa imediatamente anterior.

[...]

Art. 20 Compete à SEDAC fiscalizar a legalidade dos procedimentos e a utilização dos recursos financeiros disponibilizados por intermédio do Sistema de que trata esta Lei.

Art. 21 A ausência de comprovação da aplicação dos recursos na forma estabelecida por esta Lei e em seu regulamento sujeita o responsável às sanções penais administrativas previstas na legislação, a sua inscrição no Cadastro Informativo de que trata a Lei nº 10.697, de 12 de janeiro de 1996, bem como ao impedimento de apresentar projeto ou de beneficiar-se a qualquer título de sistema de financiamento cultural no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

[...]

Art. 22 A utilização dos recursos financeiros obtidos nos termos desta Lei, em finalidade distinta da prevista no projeto cultural aprovado, sujeita o produtor cultural ou beneficiário dos recursos financeiros, sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, à suspensão do direito de apresentar projetos culturais por prazo de até 2 (dois) anos, à devolução ao Estado dos recursos não utilizados na finalidade originariamente prevista, e à multa correspondente até o dobro do valor destes recursos, bem como:

[...]

Art. 24 É obrigatória para o produtor cultural a abertura de conta bancária específica no Banco do Estado do Rio Grande do Sul BANRISUL para cada projeto cultural, permitindo o registro de toda a movimentação financeira envolvida.

26. Como se vê, os recursos recebidos a título de patrocínio, no âmbito da Lei Rouanet e da Lei Pró-Cultura, não **configuram aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda**, mas **simples posse de numerário alheio**, como pontuou a Recorrente:

“Como se vê, não obstante ficar absolutamente claro que decorre de lei a ordem de depósito dos recursos destinados ao projeto em conta de titularidade do proponente, conta essa aberta exclusivamente para o projeto em instituição credenciada pelo então Ministério da Cultura (O QUE DEMONSTRA QUE OS RECURSOS NÃO PODEM SE ‘MISTURAR’ À RECEITA ORDINÁRIA PERTENCENTE À EMPRESA PROPONENTE), e que o patrocínio que é transferido pelo patrocinador ao proponente é deduzido em até 100% (cem por cento) do imposto de renda devido (O QUE DEMONSTRA QUE TAMBÉM NÃO PERTENCE AO PATROCINADOR, MAS AO FISCO, QUE APENAS LHE DÁ A PRERROGATIVA DE ESCOLHER O PROJETO E DIVULGAR NELE SUA MARCA), ainda o Decreto trata EXPRESSAMENTE os recursos de que trata a Lei Rouanet como RECURSOS DO PRONAC (arts. 47 de seguintes supra transcritos), ou seja, SÃO RECURSOS PÚBLICOS.

Essa afirmativa vai corroborada no art. 74 da Instrução Normativa nº 01/2013 MinC – vigente por ocasião da aprovação, captação e execução dos projetos cujos patrocínios obtidos culminaram no Lançamento ora impugnado referente a 2016 -, que dispôs, a fim de afastar qualquer dúvida:

IN MinC 01/2013:

Art. 74. As doações e os patrocínios captados pelos proponentes em razão do mecanismo de incentivo, decorrentes de renúncia fiscal, são recursos públicos, e os projetos culturais estão sujeitos a acompanhamento, avaliação técnica e prestação de contas.

A mesma normativa prevê, em seu art. 24 que *“o proponente poderá ser remunerado com recursos decorrentes de renúncia fiscal, desde que preste serviço ao projeto, discriminado no orçamento analítico previsto no art. 12 desta Instrução Normativa”*.

Essa remuneração, e somente ela, SIM, é RECEITA do proponente, entra na sua escrituração contábil e integra a base de cálculo para incidência de IRPJ, exatamente como foi realizada pela empresa Recorrente quando da declaração apresentada ao Fisco”. (e-fls. 690/691, destaques no original)

27. Ademais, a questão já foi enfrentada por este Conselho, conforme se verifica das ementas colacionadas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2003 PATROCÍNIO RECEBIDOS. LEI ROUANET.

Sendo, inclusive, ilegal a **pessoa desenvolvedora de projeto cultural financiado nos termos da Lei nº 8.313/91** auferir renda (receitas menos gastos necessários à manutenção da fonte produtora), já que a norma impõe o depósito de eventual saldo remanescente ao FNC, **não há concretização da hipótese de incidência do IR.**

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 ou tredestinação dos valores recebidos”. (Processo nº 19647.018480/2008-53. Acórdão nº 1401-001.083. Sessão de 06.11.2013. Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006 PRODUÇÃO CULTURAL. LEI ROUANET. INGRESSOS. NÃO TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA.

Não devem ser considerados como receita tributável os investimentos e doações recebidos em conta vinculada por empresa cinematográfica, quando demonstrado que os recursos foram integralmente utilizados na produção da obra, de acordo com os requisitos legais”. (Processo nº 12898.000443/2010-11. Acórdão nº 1201-001.195. Sessão de 25.03.2015. Relator Roberto Caparroz de Almeida, g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2006 “LEI ROUANET” E “LEI DO AUDIOVISUAL”. RECURSOS CAPTADOS A TÍTULO DE DOAÇÃO/PATROCÍNIO PARA EMPREGO EM OBRA CINEMATOGRAFICA. NÃO INCIDÊNCIA”.

Os **valores de incentivos fiscais oriundos de patrocínio** ou doação **captados nos termos da Lei Rouanet** e Lei do Audiovisual **não se caracterizam como elementos patrimoniais positivos da empresa** responsável pela produção das obras culturais aprovadas, razão pela qual **não devem ser computados para fins de apuração do Lucro Real.**

De acordo com as regras e procedimentos previstos na legislação regulamentadora, **verifica-se claramente que os recursos assim captados não são de livre uso e disponibilidade para o produtor**. Pelo contrário, a lei determina que esse “dinheiro público” recebido por incentivos fiscais seja integralmente destinado à produção da obra, e nada mais. **Tanto é assim que eventuais montantes não empregados nos prazos estipulados deverão ser revertidos para o Fundo Nacional de Cultura, sob pena de sanções.**

Diante, então, dessa 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, pois, juridicamente, de receitas próprias tais valores não se tratam.**

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”. (Processo nº 12898.000443/2010-11. Acórdão nº 9101-005.932. Sessão de 06.12.2021. Redator designado Luis Henrique Marotti Toselli, g.n.)

“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”. (Processo nº 12898.000200/2008-50. Acórdão nº 9101-006.613. Sessão de 13.06.2023. Relator Luis Henrique Marotti Toselli, g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2005 LEI DO AUDIOVISUAL. RECURSOS CAPTADOS A TÍTULO DE DOAÇÃO/PATROCÍNIO PARA EMPREGO EM OBRA CINEMATOGRAFICA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os **valores de incentivos fiscais oriundos de patrocínio** ou doação captados nos termos da Lei do Audiovisual **não se caracterizam como elementos patrimoniais positivos da empresa responsável pela produção das obras culturais aprovadas,** razão pela qual **não devem ser computados para fins de apuração do Lucro Real.**

De acordo com as regras e procedimentos previstos na legislação regulamentadora, verifica-se claramente que os recursos assim captados não são de livre uso e disponibilidade para o produtor. Pelo contrário, a lei determina que esse “dinheiro público” recebido por incentivos fiscais seja integralmente destinado à produção da obra, e nada mais. Tanto é assim que eventuais montantes não empregados nos prazos estipulados deverão ser revertidos para o Fundo Nacional de Cultura, sob pena de sanções.

Diante, então, dessa 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, pois, juridicamente, de receitas próprias tais valores não se tratam.**

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, o que resta decidido quanto ao lançamento de IRPJ deve ser estendido à CSLL, PIS e COFINS”. (Processo nº 18471.002772/2008-61. Acórdão nº 1302-006.826. Sessão de 18.07.2023. Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, g.n.)

28. Quanto ao ponto, merece destaque os trechos do voto do I. Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, no Acórdão nº 9101-006.613, proferido pela 1ª Turma da CSRF, em sessão de 13 de junho de 2023:

“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**⁶, 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:

(...)

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 Nacional⁷, 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 *acrécimo 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 CSLL⁸) - na linha do que já decidiu o STF⁹, *verbis*:

⁶ 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).

⁷ **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.

⁸ E, no caso, também pela CSLL, de acordo com a inteligência do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, *in 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 Polizelli¹⁰, *“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 a ocorrência do fato gerador que haja *disponibilidade econômica ou jurídica* da riqueza reveladora de capacidade contributiva.

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.

⁹ STF. 1ª Turma. RE 89.971. Relator Min. Cunha Peixoto, DJU 20/10/1978 (RTJ 96/783).

¹⁰ “O princípio da realização da renda”. São Paulo: Quartier Latin. 2001. p. 351.

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 recebido¹¹.

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 nº 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 Weber¹²:

(...)

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*

¹¹ Cf. ÁVILA, Humberto. “Construção do conceito constitucional de renda”. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 35.

¹² Páginas 22/23 do Acórdão – RE 606.107/RS.

natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se 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, acrescendo-o como elemento novo e positivo, posto que passa a pertencer à entidade com sentido de permanência.

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 nº 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 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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”. (destaques no original)

29. Como se verifica dos autos, não há controvérsias acerca da natureza jurídica dos valores recebidos. Da mesma forma, restou demonstrado o emprego dos recursos nos projetos referendados pela Lei Rouanet e Pró-Cultura, de modo que, não caracterizam renda e/ou receita tributável nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional ("CTN").

30. Por essas razões, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário.

III - Dispositivo

31. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **dar-lhe provimento**, de modo que os lançamentos devem ser cancelados.

32. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**, redator designado

Com o devido respeito à tese defendida pela Recorrente, não lhe assiste razão. A análise sistemática da legislação tributária federal, inclusive no âmbito do Simples Nacional, conduz à conclusão de que os valores captados por meio de doações ou patrocínios, mesmo com destinação vinculada a projetos culturais aprovados, devem ser tratados como receita tributável.

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 43 do Código Tributário Nacional estabelece como fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. O parágrafo 1º do mesmo artigo é claro ao afirmar que a incidência do imposto independe da origem, denominação ou condição jurídica da receita.

Logo, ao ingressarem na contabilidade da empresa Recorrente, os valores provenientes de doações ou patrocínios se encontram sob sua disponibilidade jurídica e econômica, ainda que com destinação vinculada. A gestão dos recursos, a realização de despesas, contratação de terceiros e administração do projeto são exercidas pela empresa em nome próprio, sob sua responsabilidade e risco, o que afasta o argumento de mera "posse de numerário alheio".

Não há previsão legal de isenção para a Recorrente no que se refere aos valores recebidos. A Lei nº 8.313/1991 confere incentivo fiscal ao patrocinador/doador, mas não cria qualquer regime especial de não incidência ou isenção para o destinatário dos recursos. Conforme

o art. 111, II, do CTN, a legislação tributária que disponha sobre isenção deve ser interpretada literalmente, não se admitindo ampliações por analogia.

No âmbito do Simples Nacional, a Lei Complementar nº 123/2006 tampouco prevê qualquer tratamento especial para recursos oriundos de projetos culturais. Ao contrário, a Resolução CGSN nº 140/2018, em seu art. 2º, §4º, IV, expressamente inclui as verbas de patrocínio como componentes da receita bruta para fins de tributação. Trata-se de norma infralegal que reflete a interpretação vinculante do Comitê Gestor do regime.

Ainda que os valores sejam utilizados integralmente no projeto, e ainda que haja posterior prestação de contas, isso não desnatura o fato de que o recurso ingressa na esfera jurídica da empresa e por ela é movimentado. Tampouco a existência de despesas vinculadas à aplicação do recurso afasta a incidência tributária, pois a legislação só admite a dedução de despesas quando vinculadas a receitas efetivamente tributadas, o que pressupõe seu reconhecimento como tal.

No caso do Simples, inclusive, não se adota sistema de apuração baseado em lucro ou resultado, mas sim sobre a receita bruta, o que exclui a relevância da existência ou não de sobras no projeto.

Ressalte-se, ainda, que a natureza jurídica da Recorrente é de empresa privada, com fins lucrativos, mesmo que eventualmente não aufera lucro no projeto. A adesão a programas de fomento não transforma automaticamente a natureza dos recursos recebidos em "verba pública" ou exclui sua incidência tributária.

Não se ignora reflexões surgidas nos debates desta Turma durante o julgamento de que a tributação desses valores pode tornar inviável a participação de pequenas empresas em projetos culturais, o que seria socialmente indesejável. Contudo, essa constatação revela uma lacuna legislativa, e não uma permissão jurídica para afastar a tributação prevista em lei. Compete ao legislador, e não à administração tributária ou ao julgador administrativo, promover eventuais ajustes normativos que reconheçam a especificidade desses valores.

Feitas essas considerações, posiciono-me no sentido de reconhecer a legitimidade do lançamento tributário, considerando como receita tributável os valores recebidos por empresa do Simples Nacional a título de doações ou patrocínios no âmbito da Lei Rouanet, nos termos da legislação vigente e da interpretação sistemática da matéria.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Redijo as razões pelas quais acompanhei a relatora em seu entendimento, asseverando a inconsistência do Sistema Tributário no tratamento das pequenas empresas que obtêm recursos incentivados pela *lei rouanet*.

Com a positivação das normas veiculadas nos artigos 170, inciso IX, 179 e 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único, na Constituição Federal, criou-se o microssistema constitucional do tratamento favorecido das pequenas empresas.

Porquanto topologicamente fixado no artigo 170 da Constituição Federal, o princípio do tratamento favorecido das pequenas empresas está inserido nos pilares da valorização do trabalho e da livre iniciativa e sua função é de conformar o conteúdo e os fins da atuação estatal ao orientar a interpretação das normas, suprir lacunas e afastar norma legal incompatível, isto é, um princípio que é dotado de qualidade de norma programática¹³, exercendo os papéis da eficácia interpretativa, integrativa e bloqueadora¹⁴.

A importância desse princípio é notável na ordem econômica, porquanto concorre com outros também relevantes para o sistema jurídico nacional, tais como a soberania nacional, a propriedade privada, a redução das desigualdades regionais e sociais, entre outros.

O intento constitucional foi o de beneficiar e incentivar a atividade produtiva explorada pelos diminutos agentes econômicos, a fim de reequilibrar uma relação de mercado distorcida que, ao cabo, favorece as grandes corporações, em virtude do seu poderio econômico, político e social. Alguns exemplos dessas disparidades que se busca diminuir são: a dificuldade ao acesso de crédito pelos menores; a ausência de ganhos de escala dos pequenos empreendimentos; a distorção concorrencial em mercados dominados por grandes empreendimentos e outros¹⁵.

Os dados empíricos reforçam a importância das micro e pequenas empresas no Brasil e a proteção constitucional explanada, pois os pequenos agentes econômicos, no ano de 2011, contribuíram com 27% do Produto Interno Bruto, geraram 52% dos empregos formais e

¹³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: **VII Encontro Internacional do Conpedi – Braga**, PT, 2017, p. 298.

¹⁴ ÁVILA, Humberto B. **Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 152.

¹⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: **VII Encontro Internacional do Conpedi – Braga**, PT, 2017, p. 292.

responderam pelo pagamento de 40% da massa salarial do país¹⁶. Sua representatividade é substancial, no ano de 2012, os empreendimentos de pequena monta representam 98,8% do universo de empresas que exploram atividades no setor de serviços no país¹⁷.

E os números são ainda mais relevantes em estudos recentes: conforme levantamento realizado no primeiro semestre do ano de 2023, os 22 milhões de pequenos negócios representavam cerca de 99% das empresas existentes no país, 55% dos empregos formais e contribuíram com 30% do PIB nacional¹⁸.

Mesmo criando menos riquezas, geram mais empregos e pagam proporcionalmente mais salários, o que demonstra o seu potencial de desenvolvimento econômico e de redistribuição de riquezas. Além disso, sob a ótica econômica, são capazes de aproximar o mercado ao modelo de concorrência perfeita, por meio da atomização da economia, e, sob o aspecto social, ao gerar empregos e distribuir riquezas, concretizam diversos direitos sociais essenciais à dignidade humana, tais como a saúde, educação, alimentação e moradia¹⁹.

Por essa razão, o artigo 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único, da Constituição Federal, determina que Lei Complementar enunciará normas gerais em legislação tributária definindo o tratamento diferenciado e favorecido das pequenas empresas, que culminou na edição da Lei Complementar nº 123/2006²⁰.

Nesse contexto, a lei do Simples Nacional disciplina, no artigo 24, *caput* e §1º, a vedação da utilização de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem como desconsidera qualquer alteração na forma de apuração dos tributos abrangidos pelo regime simplificado, exceto se previstas ou autorizadas pela lei complementar. Veja:

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

§ 1º Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.

¹⁶ SEBRAE. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>. Acesso em: 12 jun. 2025.

¹⁷ SEBRAE (Org.). **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf. Acesso em: 12 jun. 2025.

¹⁸ SEBRAE. **Qual o papel das pequenas empresas na economia brasileira**. Disponível em: <https://www.sebrae-sc.com.br/blog/qual-o-papel-das-pequenas-empresas-na-economia-brasileira>. Acesso em: 12 jun. 2025.

¹⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: **XXV Congresso do Conpedi – Curitiba**, Direito Administrativo e Gestão Pública III, 2016, p. 84.

²⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; CHAMAS, Henrique Nimer. **A tributação das pequenas revendedoras de automóveis usados pelo Simples Nacional**. REVISTA DOS TRIBUNAIS (SÃO PAULO. IMPRESSO), v. 1024, p. 235-253, 2021.

Em linhas gerais, o comando normativo veda aos pequenos a utilização de qualquer benefício fiscal ao optarem pelo Simples Nacional, salvo se houver previsão expressa em lei para tal.

Esse dispositivo legal, embora busque “resguardar” a sistemática de apuração do Simples Nacional para ser “simples”, pode gerar consequências danosas às pequenas empresas e trazer sérias dificuldades na concretização do tratamento favorecido em matéria tributária. O interessante é que em casos complexos, cujo regime favorecido *desfavorece* as pequenas empresas, a legitimação dessa condição adversa da previsão constitucional é geralmente chancelada sob o fundamento do *caráter opcional* do Simples Nacional, que deve ser interpretado restritivamente como se benefício fiscal fosse.

A incoerência desse fundamento é apontada pela doutrina especializada²¹:

Pois bem, essa índole facultativa do regime único de arrecadação não pode operar na direção oposta ao favorecimento. Na verdade, é a própria manifestação desse favorecimento.

Afinal, a opção é conferida ao particular e não aos entes políticos. Estes estão objetivamente obrigados a renunciar à sua própria competência tributária relativa aos tributos abarcados pelo regime único e, assim, a acatar as normas estabelecidas pelo legislador nacional.

Desse modo, o caráter opcional não pode ser interpretado como legitimador de medidas prejudiciais às pequenas empresas, muito menos quando também são maculadas outras previsões constitucionais, como princípios, imunidades e critérios orientadores de cada um dos tributos incluídos no regime diferenciado.

(...)

Nada obstante, esse não tem sido o entendimento da jurisprudência pátria, inclusive do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). Quando o Poder Executivo interpreta desfavoravelmente dispositivos legais e quando o próprio legislador viola limites constitucionais ao poder de tributar por meio da lei instituidora do regime que supostamente deveria favorecer as pequenas empresas, nossas cortes superiores se posicionam pela constitucionalidade dessas medidas. Para tal, usualmente adotam a premissa do feito de ingresso voluntário no regime, segundo a qual, a possibilidade de o pequeno não optar pelo regime unificado para se manter em cada um dos regimes “gerais” de tributação, legitima toda sorte de medidas legais, ainda que em descompasso até com explícitas e consagradas disposições constitucionais limitadoras do poder de tributar.

(...)

²¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: **VII Encontro Internacional do Conpedi – Braga**, PT, 2017, p. 295-296.

Em face do primado do favorecimento, não podemos concordar com essa jurisprudência. A índole facultativa do regime único de arrecadação não pode ser compreendida como uma “carta em branco” ao legislador para, ao seu talante, tecer a disciplina infraconstitucional que bem entender, dissonante do quadro constitucional de limitações e garantias aos contribuintes e repleta de regras que operam no sentido oposto ao favorecimento.

Consentir com medidas violadoras de previsões superiores, sob a justificativa de que os contribuintes podem delas se livrar por sua própria vontade, é negar-lhes o direito constitucionalmente estabelecido a uma disciplina jurídica mais adequada à sua modesta compleição econômica. É ser partícipe de uma perfídia legal.

No caso concreto dos autos isso é salutar. Escancara-se a inadequação do tratamento tributário conferido às pequenas empresas que obtêm recursos provenientes da lei *rouanet*.

Na condição de optante pelo Simples Nacional, deve-se oferecer a *totalidade* dos recursos incentivados conferidos pelo Estado à tributação. Por outro lado, aqueles que apuram o IRPJ sob o regime do lucro real, oferecerão à tributação do IRPJ e da CSLL somente a parcela que diz respeito à sua renda, deduzindo-se os custos e os valores devolvidos ao referido fundo previsto na lei.

Esclarece-se que a disposição dos recursos se dá mediante o cumprimento dos rigores previstos na lei e que os desenvolvedores dos projetos culturais se apropriam somente de parte dos recursos obtidos. Caso optante pelo Simples Nacional, desconsidera-se que o projeto incentivado envolve custos para a sua execução e que o montante excedente é devolvido ao fundo previsto na lei; tributa-se toda a *receita bruta*, isto é, todo o valor incentivado.

Questionar a situação pragmática é conveniente: será que a tributação dos incentivos à cultura, como o retratado na lei *rouanet*, fere a neutralidade fiscal e o tratamento favorecido das pequenas empresas para incentivar “mais” os contribuintes optantes pelo lucro real, já que pagarão menos tributos sobre o valor total recebido? Será que a situação das pequenas empresas foi deliberadamente endereçada de tal forma pelo legislador ou a situação concreta passou despercebida, cabendo ao intérprete deve cancelar o *desfavorecimento* das pequenas empresas, por ser um regime opcional?

A resposta me parece ser negativa. O caráter opcional do Simples Nacional não coaduna e nem legitima interpretações desfavoráveis às pequenas empresas, a exemplo da prevista na Solução de Consulta RFB nº 84/2025.

Seria estranha essa a lógica de se obter recursos com o Estado para financiar um projeto de seu interesse e logo após devolver parte desses recursos por meio da tributação. Não me parece que o Estado se opere em conformidade com o provérbio popular “*dar com uma mão e tirar com a outra*”.

Contudo, afastar a aplicação do artigo 24, *caput* e §1º, da Lei Complementar nº 123/2006 na jurisdição administrativa não é possível, já que o fundamento até então desenvolvido é de cunho constitucional.

Ainda assim, há outro fundamento adicional que permite pela conclusão da não tributação da renda da totalidade dos valores obtidos pela contribuinte optante pelo Simples Nacional, desenvolvida pela relatora.

O fato gerador do imposto sobre a renda é *auferir renda* e busca-se atingir, ao cabo, a renda que gera acréscimo patrimonial definitivo à contribuinte. Os custos com o projeto incentivado e eventuais valores devolvidos ao fundo previsto na legislação não incorporam o patrimônio da contribuinte e, portanto, não podem compor a base de cálculo do imposto de renda, ainda que calculado sob a sistemática do Simples Nacional.

O regime de apuração simplificado não cria um “monotributo”, apenas estabelece a sistemática de apuração conjunta de vários tributos que resguardam suas materialidades previstas na legislação. Portanto, não se pode tributar como renda aquilo que não o é – e, com exceção dos valores que a contribuinte já ofereceu à tributação, por se tratarem daqueles por ela apropriados na execução dos projetos incentivados, os demais não representam renda.

Por essas razões, acompanhei a relatora.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas