



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18471.002772/2008-61
ACÓRDÃO	9101-007.470 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CALIBAN PRODUCOES CINEMATOGRAFICAS LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

PATROCÍNIO CULTURAL. RECURSOS AUFERIDOS COM BASE NA LEI ROUANET E NA LEI DO AUDIOVISUAL PELO PRODUTOR DA OBRA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os recursos auferidos a título de patrocínio cultural, nos termos da Lei Rouanet, bem como por repasse de investimentos feitos na aquisição de quotas representativas dos direitos de comercialização de obras audiovisuais, nos termos da Lei do Audiovisual, caracterizam-se, do ponto de vista da pessoa jurídica que os recebe, com o compromisso de aplicá-los na execução do projeto cultural ou na produção da obra audiovisual, como subvenções para custeio ou operação, e, nessa conformidade, integram a receita bruta operacional. Os benefícios fiscais previstos nas referidas leis alcançam somente o patrocinador/investidor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências exoneradas e determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para apreciação do argumento de defesa não examinado no anterior julgamento do recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-006.826, na sessão de 18 de julho de 2023, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e a receita bruta apurados no ano-calendário 2005 a partir da constatação da falta de cômputo, nas receitas do período, dos valores recebidos em razão de contratos com o Ministério da Cultura e da Ancine. A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente a impugnação, excluindo da base tributável recebimentos que corresponderiam a transferências de mesma titularidade, bem como as receitas apropriadas no último mês do trimestre, mas correspondente aos dois primeiros meses do trimestre, para fins de cálculo das contribuições sobre o faturamento, sendo que a exoneração não se submeteu a reexame necessário (e-fls. 477/495). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário, cancelando as exigências remanescentes (e-fls. 543/556).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 30/08/2023 (e-fl. 557) e em 22/09/2023 retornaram ao CARF com oposição de embargos de declaração rejeitados conforme despacho de e-fls. 567/570, que não vislumbrou a omissão apontada acerca dos valores relativos à Lei Rouanet, demonstrando no voto condutor do acórdão embargado que lhes foi aplicado o mesmo racional afirmado em relação aos valores vinculados à Lei do Audiovisual.

Com o retorno dos autos à PGFN em 21/02/2024 (e-fl. 574), seguiu-se a interposição de recurso especial em 05/03/2024 (e-fls. 575/590), admitido conforme despacho de e-fls. 593/596, do qual se extrai:

9. Da contraposição dos fatos e fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos confrontados, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso interpretativo, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

[...]

10. Afirma-se, em síntese, que (e-fls. 579):

Como se vê, o acórdão recorrido e o acórdão paradigma tratam exatamente da mesma questão – se os valores recebidos a título de patrocínio para fomentar projetos culturais compõem a base de cálculo do IRPJ e tributos reflexos. Enquanto o acórdão ora recorrido entendeu que aqueles valores não se caracterizam como receita tributável, o acórdão paradigma fixou entendimento de que tais valores devem integrar a base de cálculo do IR.

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e sob a mesma incidência tributária, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que “*Os valores de incentivos fiscais oriundos de patrocínio ou doação [...] 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*”, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1802-00.068) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que “*a receita auferida pelo patrocinado deve integrar a base de cálculo de seu IRPJ*.”

13. Observa-se, por oportuno, que, em resposta a Embargos de Declaração interpostos pela Recorrente, foi dito o seguinte, no respectivo Despacho de Admissibilidade de Embargos (e-fls. 569):

A leitura do voto condutor confirma que as parcelas recebidas foram detalhadamente discriminadas e, entre elas, há o valor de R\$ 172.000,00, relativo à Lei Rouanet.

Uma análise atenta da decisão revela que o Relator utiliza dois acórdãos deste CARF (inclusive um da CSRF, de nº 9101-005.932), nos quais há **expressa menção e equivalência de tratamento** entre os valores recebidos para fomentar projetos culturais, sejam eles decorrentes da Lei Rouanet ou da Lei do Audiovisual, o que nos leva a concluir, sem margem para dúvidas, que o Colegiado seguiu idêntico entendimento, de sorte que **não prospera** a tese de omissão suscitada, posto que, para os julgadores, **não há distinção**, para fins de afastar a tributação da renda, entre os montantes recebidos.

[...].

Assim, verifica-se que **inexiste** qualquer omissão na decisão.

14. Dessa forma, **não é cabível** eventual distinção que pudesse ser feita entre os acórdãos recorrido e paradigma vinculada ao fato de se tratar, no primeiro, de projetos culturais provenientes, em sua maioria, da Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685, de 1993) e, no segundo, de projetos culturais oriundos, exclusivamente, da Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 1991).

15. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

16. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

A PGFN aponta o paradigma nº 1802-00.068, no qual foi firmado o entendimento de que *os recursos captados para fomentar projetos culturais integram a base de cálculo do IRPJ devido*. Transcreve excertos dos acórdãos comparados e conclui que *há clara divergência de interpretação acerca do art. 18 da Lei n. 8.313/91, artigo 1º da Lei nº 8.685/1993 e dos artigos 475 a 489 do RIR/99*.

No mérito, argumenta que:

A Lei Rouanet criou o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) que está baseado na concessão de incentivos fiscais a pessoas interessadas em patrocinar projetos culturais e no financiamento desses projetos. No art. 18 e seguintes da Lei nº 8.313/91 estão elencados os incentivos concedidos e os critérios para

apresentação de projetos a serem financiados pelos recursos captados na forma desta Lei:

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. (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)

§ 3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

a) artes cênicas; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

b) livros de valor artístico, literário ou humanístico; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

c) música erudita ou instrumental; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

d) exposições de artes visuais; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

e) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; e (Incluída pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

g) preservação do patrimônio cultural material e imaterial. (Incluída pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001)

h) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes. (Incluído pela Lei nº 11.646, de 2008)

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)

(...)

§ 8º Para a aprovação dos projetos será observado o princípio da não-concentração por segmento e por beneficiário, a ser aferido pelo montante de recursos, pela

quantidade de projetos, pela respectiva capacidade executiva e pela disponibilidade do valor absoluto anual de renúncia fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.874, 1999)

Art. 20. Os projetos aprovados na forma do artigo anterior serão, durante sua execução, acompanhados e avaliados pela SEC/PR ou por quem receber a delegação destas atribuições.

§ 1º A SEC/PR, após o término da execução dos projetos previstos neste artigo, deverá, no prazo de seis meses, fazer uma avaliação final da aplicação correta dos recursos recebidos, podendo inabilitar seus responsáveis pelo prazo de até três anos.

§ 2º Da decisão a que se refere o parágrafo anterior, caberá pedido de reconsideração ao Ministro de Estado da Cultura, a ser decidido no prazo de sessenta dias. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 3º O Tribunal de Contas da União incluirá em seu parecer prévio sobre as contas do Presidente da República análise relativa a avaliação de que trata este artigo.

Art. 21. As entidades incentivadoras e captadoras de que trata este Capítulo deverão comunicar, na forma que venha a ser estipulada pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, e SEC/PR, os aportes financeiros realizados e recebidos, bem como as entidades captadoras efetuar a comprovação de sua aplicação.

Art. 22. Os projetos enquadrados nos objetivos desta lei não poderão ser objeto de apreciação subjetiva quanto ao seu valor artístico ou cultural.

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

I – (Vetado)

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.

Na regulamentação da Lei Rouanet foi editado o Decreto nº 1.494/1995 que assim estabeleceu (grifos nossos):

Art. 3º Para efeito da execução do Pronac, consideram-se:

I - beneficiários: as pessoas físicas ou jurídicas de natureza cultural que tiverem seus projetos devidamente aprovados;

(...)

III - doação: transferência gratuita em caráter definitivo à pessoa física ou pessoa jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação desse ato;

(...)

VI - incentivadores: os doares e patrocinadores;

VII - mecenato: a proteção e o estímulo das atividades culturais e artísticas por parte de incentivadores;

(...)

IX - patrocínio:

- a) transferência gratuita, em caráter definitivo, a pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais com finalidade promocional e institucional de publicidade;*
- b) cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis, do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio, para realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos;*
- c) apoio financeiro em favor de projetos de execução de planos plurianuais de atividades culturais apresentados por entidades culturais de relevantes serviços prestados à cultura nacional. (Incluída pelo Decreto nº 4.397, de 2002)*

(...)

XII - projetos culturais: os projetos culturais e artísticos submetidos às instâncias do Pronac, cuja elaboração atenda ao disposto nos arts. 1º e 2º deste decreto;

(...)

Na sistemática da Lei Rouanet verifica-se a existência de dois tipos de benefícios previstos – os benefícios fiscais concedidos aos **patrocinadores** e os benefícios econômicos concedidos aos responsáveis pelos projetos culturais – os **patrocinados**.

Destaque-se que o colegiado não fez distinções sobre a aplicabilidade da Lei Rouanet e da Lei do Audiovisual, dando equivalência de tratamento entre os valores recebidos para fomentar projetos culturais. Assim, a argumentação aqui desenvolvida servirá a ambas.

No caso do autuado ele recebeu verbas captadas na forma da Lei Rouanet e da Lei nº 8.685/93 (Lei do audiovisual) para desenvolvimento de atividade de natureza empresarial, se enquadrando como beneficiário econômico de projeto aprovado pelo Ministério da Cultura. Tem-se assim que ele recebeu recursos – disponibilidade econômica – para execução do Pronac. Tais verbas se enquadram no conceito de renda estabelecido nos artigos 43 a 45 do CTN, *verbis*:

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.

§ 10 A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte da origem e da forma de percepção. (incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Por bem analisar esta questão transcrevemos aqui trechos do voto condutor da decisão da DRJ, proferida no paradigma:

“Torna-se necessário, para melhor analisar o contexto em que se encontra inserida a espécie em tela, compreender que a citada Lei Rouanet, editada com vistas a

incentivar o desenvolvimento das atividades culturais no País, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), que dentre outros meios de implementação adotados, 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 pelo qual a União facultava as 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, de caráter privado, como através de contribuições ao FNC.

Portanto, no que concerne ao apoio direto prestado por pessoas jurídicas a projetos culturais apresentados por outras pessoas jurídicas, de caráter privado, o fato é que figuram no âmbito desse mecanismo 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 colimou fomentar, recebe e passa a dispor para fins de realização do projeto, de recursos financeiros que, se acaso inexistisse o incentivo em apreço, haveriam de ser carreados pelo patrocinador para outro setor da atividade econômica, ou qualquer outra aplicação que lhe parecesse relativamente mais vantajosa.

Em suma, há claramente nesse mecanismo de incentivo à cultura, instituído pela Lei Rouanet, dois tipos inconfundíveis de benefícios, quais sejam, o fiscal e o econômico, que não se materializam na mesma pessoa. Sobretudo, no que Lange ao beneficiário que capta os aludidos recursos, não há o que justifique, na forma da lei, a pretendida não-incidência de tributação das verbas recebidas pela Impugnante, porquanto, ainda que mantidas de forma destacada em sua escrituração, tais verbas integraram o conceito de renda como se passa a demonstrar a seguir

(...)

Verifica-se que o conceito de receita abarca todo e qualquer ingresso de elementos no Ativo, sejam disponibilidades ou direitos, que provoque um aumento na situação líquida da empresa, sendo irrelevante, portanto, se tais ingressos foram ou não produzidos em virtude da venda de bens ou da prestação de serviços e, ademais, no que pertine ao regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do imposto e da contribuição em comento não está circunscrita à receita bruta auferida pelo contribuinte, em face da venda de bens ou da prestação de serviços. O Decreto no 3.000/99 — RIR/99, assim dispõe, in verbis:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 12).

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, § 12, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 42).

A partir da interpretação combinada dos artigos. 247 e 248 do RIR/99, verifica-se que os resultados não operacionais compõem conceito de lucro líquido, utilizado como base para apuração do lucro real.

A Impugnante recebeu, não contestando tais fatos, as seguintes verbas de patrocínio, caracterizadas como receitas não operacionais:

....

Quanto ao aspecto de estarem tais receitas compreendidas no conceito de renda, constata-se, então, ser pertinente a incidência de tributação sobre as mesmas, pois correspondem a acréscimos no patrimônio da contribuinte que provocou o aumento de sua situação líquida (receita), devendo ser obrigatoriamente oferecidas à tributação.

A Impugnante, também alegou que as quantias mencionadas pela autuação foram utilizadas de acordo com as diretrizes constantes de projeto aprovado pelo Ministério da Cultura, não tendo a impugnante a disponibilidade sobre elas, porquanto obrigada a empregá-las na execução das obras e serviços constantes do referido projeto.

Todavia, deve-se esclarecer que, em decorrência do poder de polícia administrativa, relacionada ao controle urbano, para a realização de qualquer obra localizada dentro do perímetro urbano de uma cidade deverá ser solicitada a aprovação prévia do projeto arquitetônico pela administração municipal correspondente. No caso em análise, o prédio objeto da obra patrocinada encontra-se localizado no conjunto urbanístico e arquitetônico do Bairro do Recife, área de preservação tombada pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional — IPHAN/MINC, em razão de ser considerada Patrimônio Histórico Nacional.

Neste caso, antes de se iniciar qualquer obra em algum dos imóveis inseridos no perímetro limitador desta área tombada, o interessado deverá apresentar projeto arquitetônico para aprovação junto a Prefeitura da Cidade do Recife — PCR. A DIRCON — Diretoria de Controle Urbano da PCR encaminha o projeto à DPPC — Diretoria de Preservação do Patrimônio Cultural da própria prefeitura; que, por sua vez, envia o referido projeto ao IPHAN Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional para análise e aprovação quanto à adequação à legislação de proteção do sítio histórico, conforme exige a Portaria nº 010, de 10/09/1986 editada pelo IPHAN, in verbis:

...

Este é o procedimento regular e ordinário para aprovação de qualquer projeto arquitetônico de intervenção em prédio localizado em conjuntos urbanos tombados por constituírem Patrimônio Histórico Nacional.

Por outro lado, a Impugnante para captar recursos de pessoas jurídicas de direito privado para custeio das obras e serviços previstos no projeto, mediante patrocínio, necessário foi obter a aprovação do mesmo junto ao Ministério da Cultura, conforme regulado pelo art. 19 da Lei no 8.313/91, in verbis: ...

Deve-se ficar claro que a obrigatoriedade de se executar a obra em conformidade com o projeto arquitetônico aprovado, se aplica a qualquer situação de intervenção em imóveis nas áreas de preservação histórica. Corno também, ao receber verbas mediante patrocínio regulado pela Lei Rouanet, a disposição dessas verbas fica vinculada à execução do projeto aprovado. Isso não significa, no entanto, que as verbas de patrocínio não sejam consideradas receitas da pessoa jurídica beneficiária, no caso a Impugnante.

Daí não serem aceitáveis alegações da Impugnante de que seu projeto sofreu restrições excessivas das quais não poderia se afastar; que era mera detentora das verbas de patrocínio, as quais pertenceriam ao Fundo Nacional de Cultura; e que fora mera executora de projeto de restauração de interesse do Patrimônio Histórico.

Deve-se ficar claro que o interesse de se construir um shopping center no edifício da – Antiga Alfândega localizado no Bairro do Recife era exclusivamente da Impugnante, por ser ela a responsável pelo empreendimento. Foi a Impugnante que realizou o projeto arquitetônico que atendesse as necessidades do empreendimento, tanto nos aspectos funcionais quanto nos econômicos. Tal projeto, no entanto; obrigatoriamente como qualquer outro, precisou ser aprovado pela Prefeitura Municipal e pelo IPHAN, para se atestar o cumprimento das exigências especiais de se intervir em imóvel localizado em área tombada de interesse do Patrimônio Histórico. Assim como, foi necessária a sua aprovação no MINC para se tornar habilitado a receber verbas de patrocínio, conforme exige, a Lei nº 8.313/91.

Por todo exposto conclui-se que os benefícios fiscais previstos na Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) e na Lei nº 8.685/93 destinam-se apenas aos patrocinadores dos projetos aprovados pelo Ministério da Cultura, e não aos patrocinados, e que as verbas recebidas a título de patrocínio na forma daquela lei se enquadram no conceito de renda definido pelo CTN, devendo, portanto, compor a base de cálculo do imposto de renda e tributos reflexos.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para reforma do acórdão recorrido nos quesitos objeto de insurgência.

Cientificada em 23/07/2024 (e-fl. 600), a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A acusação fiscal tributou como receitas omitidas na apuração do lucro real trimestral, bem como na apuração não cumulativa das contribuições sobre a receita bruta, valores recebidos pela Contribuinte ao longo do ano-calendário 2005, observando que ela, inclusive, emitiu *diversas notas fiscais de serviços sobre outras rendas recebidas*, mas *deixou de declarar qualquer receita* em DIPJ. Frente as alegações de que os valores teriam advindo do Ministério da Cultura e da ANCINE, a autoridade lançadora invocou o art. 43 do CTN e afirmou infringindo o art. 280 do RIR/99, segundo o qual *a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas*.

Os valores foram apurados a partir de créditos bancários, bem como de quatro ocorrências constatadas em SIAFI (R\$ 95.000,00 em 22/03/2005, R\$ 86.275,40 em 04/07/2005, R\$ 129.413,10 em 05/09/2005 e R\$ 215.688,50 em 10/11/2005). O montante autuado representou o total de R\$ 1.182.436,63, e as receitas omitidas foram adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, bem como à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins em sistemática não-cumulativa, todas informadas zeradas em DIPJ.

A autoridade julgadora de 1ª instância excluiu apenas os créditos decorrentes de transferência de mesma titularidade, no total de R\$ 81.472,02. Com respeito aos valores associados a *incentivo a projetos culturais*, a decisão de 1ª instância afirma sua tributação nos termos dos arts. 1º e 3º da Lei nº 7.505/86, do art. 18 da Lei nº 8.313/91 e do art. 1º e 1º-A da Lei nº 8.685/93. Já com respeito aos créditos identificados no SIAFI, que totalizam R\$ 129.413,10, foi refutada a alegação da Contribuinte de que não os teria recebido, e afirmada a sua caracterização como receita omitida.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, principia assim discriminando os valores autuados, que a Contribuinte afirmou ter recebido *a título de Projetos Culturais*:

(i) R\$ 95.000,00 depositados em 22/03/2005 na conta corrente nº 17.199-9, agência nº 5983, Banco do Brasil S/A, provenientes da ANCINE, conforme se verifica do Edital de Seleção nº 03, de 19 de julho de 2004 (fls. 172/182) e do respectivo Termo de ajuste nº 015/2004 (fls. 183/190);

(ii) R\$ 288.113,84 depositados gradativamente na conta corrente nº 17.139-5, agência nº 5983, Banco do Brasil, recebidos nos termos do artigo 1º da Lei nº 8.685/1993 (Lei do Audiovisual), os quais foram provenientes das seguintes empresas: (i) Banco do Nordeste S/A – recibo de subscrição de investimentos (fls. 191/192); (ii) BrasilCap Capitalização S/A – contrato e recibo de subscrição de investimentos (fls. 194/201 e 202/204); e (iii) Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES – recibo de subscrição de investimentos (fls. 206/208);

(iii) R\$ 170.945,79 referentes às transferências efetuadas gradativamente da conta corrente nº 17-139-5 (item ii, supra) para a conta corrente nº 037.246-0, agência nº 600, Banco Safra S/A.

Com relação a este numerário, a ora Recorrente esclarece que não se trata de verba nova, ou seja, oriunda de pessoa diversa, mas, sim de meras transferências entre as contas da empresa, as quais têm por origem a conta corrente nº 17.139-5, de modo que a motivação desta transferência foi devidamente exposta em prestação de contas perante a ANCINE (fls. 212/213), tendo em vista a vedação do artigo 35, parágrafo único, da Instrução Normativa ANCINE nº 22;

(iv) R\$ 326.963,90 depositados em 04/07/2007, 23/08/2005 e 10/11/2005 na conta corrente nº 17.593-5, agência nº 5983, Banco do Brasil S/A, provenientes do MINC, de acordo com o Edital de Concurso nº 06, de 07 de julho de 2004 (fls. 214/220) e com o respectivo Contrato nº 149/2004 (fls. 221/224);

(v) R\$ 172.000,000 depositados em 13/12/2005 na conta corrente nº 18.502-7, agência 5983, Banco do Brasil S/A, provenientes da Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, de acordo com o Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC instituído pela Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) e nos termos do respectivo Contrato nº 6000.0017184.05.2 (fls. 225/241); e

(vi) R\$ 129.413,10 supostamente depositados em 05/09/2005 no Banco do Brasil S/A através do Sistema Integrado de Administração Financeiro do Governo Federal – SIAFI.

Embora apenas os itens “i” a “v” tenham sido associados a projetos de ANCINE e PRONAC, o crédito tributário lançado foi integralmente exonerado, sob a seguinte conclusão:

De fato, conclui-se que os recursos captados a título de doação ou patrocínio para emprego em obras cinematográficas, os quais, a rigor, foram recebidos do Ministério da Cultura e da Ancine, de acordo com a Lei nº 8.685/93 e com os Editais nº 3 e 6, da ANCINE e do MINC, não caracterizam renda nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Em consequência, o Colegiado *a quo* deixou de se manifestar acerca da *inexistência de omissão de receitas* alegada para o item “vi”, e assim relatada no acórdão recorrido:

Quanto à suposta omissão de receitas recebidas de órgão da administração pública federal através do SIAFI, sustenta que **as referidas verbas só foram repassadas à conta de movimentação da recorrente nos anos de 2006 e 2010 - documento em anexo - e foram gastos na produção do filme "Utopia e Barbárie", conforme demonstra a prestação de contas. (destaques do original)**

Na rejeição dos embargos de declaração opostos pela PGFN, o Presidente do Colegiado *a quo* esclareceu que o voto condutor do acórdão recorrido não limitava a discussão à Lei do Audiovisual:

Uma análise atenta da decisão revela que o Relator utiliza dois acórdãos deste CARF (inclusive um da CSRF, de nº 9101-005.932), nos quais há **expressa menção e equivalência de tratamento** entre os valores recebidos para fomentar projetos culturais, sejam eles decorrentes da Lei Rouanet ou da Lei do Audiovisual, o que nos leva a concluir, sem margem para dúvidas, que o Colegiado seguiu idêntico entendimento, de sorte que **não prospera** a tese de omissão suscitada, posto que, para os julgadores, **não há distinção**, para fins de afastar a tributação da renda, entre os montantes recebidos. (destaques do original)

O mencionado Acórdão nº 9101-005.932, por sua vez, foi editado neste Colegiado em face de divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN com base no mesmo paradigma nº 1802-00.068, e a ex-Conselheira Andrea Duek Simantob assim conduziu a conclusão da maioria qualificada¹ deste Colegiado em favor do conhecimento parcial do recurso especial:

¹ 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

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Contudo, deve ser analisado de forma minudente, com relação ao seu conhecimento, em especial à vista dos argumentos trazidos pelo contribuinte, em suas contrarrazões.

Qualquer pessoa que fosse analisar estritamente a ementa do acórdão recorrido, seria levado à supor que o caso dos autos trataria exclusivamente de recursos recebidos (doações e patrocínios) com base na “*Lei Rouanet*” (Lei nº 8.313/1991), afinal, esta lei vem expressamente citada no único cabeçalho desta.

Contudo, sabe-se que o caso dos autos trata igualmente de recursos recebidos com base na “*Lei do Audiovisual*” (Lei nº 8.685/1993), bem como, ainda, de recursos recebidos de terceiros, sem vínculo direto com nenhuma dessas duas leis.

No caso do acórdão paradigmático, da mesma forma, também há expressa menção, na sua ementa, à “*Lei Rouanet*”. Assim, imediatamente é possível aferir, pelo simples confronto de ementas, que há divergência quanto a este diploma legal. A análise prévia de admissibilidade, aliás, foi feita neste sentido (fls.354/355).

Por outro lado, é fato que, no acórdão paradigmático, a única matéria tributável que naquele caso se encontra em litígio são efetivamente os patrocínios recebidos *com base na “Lei Rouanet”*. Não há, naquele caso, valores recebidos com base na “*Lei do Audiovisual*”, nem tampouco recursos recebidos de terceiros, sem vinculação a essas leis (i.e., recursos *não incentivados*), para a realização de obra cinematográfica.

Com base nesses fatos é que o contribuinte defende o não conhecimento do recurso.

Pois bem.

A divergência com relação aos recursos recebidos com base na “*Lei Rouanet*”. não há dúvidas, é evidente. A matéria precisa de definição pela CSRF acerca de como o benefício fiscal da Lei Rouanet incide: se se destina apenas ao patrocinador (caso do paradigma) ou também ao produtor/executor do projeto (que pode não ser o patrocinador).

Com relação aos recursos recebidos com base na “*Lei do Audiovisual*”, por outro lado, a divergência pode não ser tão aparente, mas, mesmo assim, entendendo-a configurada.

Analisando-se o inteiro teor da decisão recorrida, é fácil verificar que os requisitos impostos por ambas as leis são, essencialmente, os mesmos, assim como idêntica é toda a dinâmica que permeia a utilização desses incentivos, é dizer, os controles

Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram 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.

impostos pela União, assim como pelas agências reguladoras, quanto ao recebimento (captação), movimentação, e destinação dos recursos, bem como quanto à sua devolução ao fisco, em caso de infração a qualquer das normas referentes aos valores captado no âmbito das referidas leis, são substancialmente os mesmos.

Este fato, aliás, é reconhecido pelo próprio contribuinte, e a leitura de suas contrarrazões ao recurso especial deixa isso bem evidente, sendo diversas as passagens em que são ressaltadas justamente as *semelhanças* de tratamento nas duas legislações (“*Lei Rouanet*” e “*Lei do Audiovisual*”). Apenas a título exemplificativo, veja-se o seguinte parágrafo das contrarrazões do contribuinte, *verbis*:

“4.25. Ademais, no que se refere à prestação de contas, aplicam-se à LEI ROUANET os mesmos pontos descritos no item 4.15., *supra*.”

A saber, no item 4.15. citado, no qual o contribuinte abordava aspectos da “*Lei do Audiovisual*”, se encontra uma transcrição de normativo da ANCINE que cobre *nada menos do que quatro páginas das contrarrazões apresentadas*, contendo normas as quais, portanto, são aplicáveis, *segundo o próprio contribuinte*, indistintamente a ambos os incentivos.

Assim, o que se verifica é que não há nenhum dispositivo específico, nas leis e/ou nas normas regulamentares de cada um desses incentivos, que possa ser apontado como um fator de *discrimen* entre eles que fizesse com que o entendimento manifestado nos respectivos acórdãos pudesse, por hipótese, ser aplicável a apenas um dos incentivos, mas não ao outro.

De fato. Os motivos que levaram cada um dos colegiados às suas respectivas conclusões, *i.e.*, a *ratio decidendi* de cada acórdão, é a mesma, quer se trate de um incentivo, quer se trate do outro.

E isto ocorre justamente porque o litígio, em ambos os casos (paradigmático e recorrido) não envolve o agente *fomentador* dos projetos artísticos, culturais, ou audiovisuais, a quem as legislações em questão conferem os específicos incentivos (que se materializam em benefícios de dedução do imposto de renda devido). Fosse este o caso, e possivelmente não se configuraria a divergência jurisprudencial entre os acórdãos, pois aí sim, então, as eventuais especificidades de cada uma das legislações poderia ser eventualmente a causa da divergência entre as decisões.

Mas ocorre que tanto o caso paradigmático quanto o caso recorrido tratam da questão que envolve o empresário que *recebe* os recursos, e que é responsável pela *execução* dos projetos artísticos, culturais, ou audiovisuais.

E, neste aspecto, a primeira constatação que se faz é que nenhuma das legislações em questão traz qualquer disposição específica a respeito, no sentido de conceder ao empresário que *recebe* os recursos incentivados, e que se

responsabiliza pela *execução* dos projetos, com esses recursos, qualquer espécie de benefício fiscal.

A partir desta constatação é que se inicia, efetivamente, a análise da questão controversa em cada um dos casos, a qual o relator do acórdão recorrido, por exemplo, assim definiu:

“Cabe, então, a pergunta: Por falta de previsão expressa deve o produtor cultural ser tributado normalmente, considerando-se como “receita” os valores obtidos por meio de doações e investimentos ou, ao revés, devemos considerar que tais montantes não integram o conceito de receita?”

Veja-se, portanto, que a questão controversa, na verdade, *independe de saber se se trata de um ou de outro incentivo*.

A questão controversa é apenas definir se, por falta de previsão expressa na lei que criou um determinado incentivo para doadores/patrocinadores/investidores, deve-se concluir que o recebedor desses recursos incentivados fica sujeito à tributação normal sobre tais valores como receita (ou não).

Esta é a controvérsia que o acórdão recorrido se propõe a decidir. E que corresponde, aliás, *precisamente à mesma controvérsia que o acórdão paradigmático se propõe a decidir* (com resultado, contudo, diverso).

Além disso, até mesmo os argumentos de defesa apresentados pelos contribuintes alvos da ação fiscal, em ambos os casos, são substancialmente os mesmos, basicamente na linha de que os valores recebidos não seriam receitas próprias, posto que não implicam acréscimo patrimonial definitivo (incondicional), e não representam contraprestação por serviços prestados ou venda de bens. Confira-se:

No caso recorrido, consoante as contrarrazões do contribuinte (fls. 369, *in fine*):

“4.6. Assim, tem-se que não devem ser considerados receitas os ingressos de valores que: (i) não impliquem acréscimo patrimonial definitivo (incondicional), e (ii) não representem contraprestação por serviços prestados ou venda de mercadorias.

4.7. É justamente esse o caso dos recursos captados pela RECORRIDA no âmbito da LEI DO AUDIOVISUAL e da LEI ROUANET.”

No caso paradigmático, consoante o voto condutor daquela decisão:

“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.”

As conclusões alcançadas pelo acórdão recorrido amparam-se nos seguintes fundamentos:

(i) os recursos captados devem ser depositados em contas bancárias específicas, utilizadas exclusivamente para esse fim (a própria Instrução Normativa ANCINE nº 22/2003, reproduzida no voto condutor, menciona as duas leis — a “*Lei Rouanet*” e a “*Lei do Audiovisual*” — no *mesmo dispositivo* em que é feita menção a tal exigência, qual seja, o seu art. 34);

(ii) os recursos não são de livre uso e disponibilidade para o produtor, mas sim exclusivamente vinculados à produção da obra;

(iii) os recursos recebidos não decorrem de qualquer contraprestação do beneficiário, posto que objeto de doações ou patrocínio específico;

(iv) os recursos recebidos não integram o patrimônio do sujeito passivo em caráter permanente, posto que os montantes obtidos e porventura não empregados nos prazos estipulados devem ser revertidos para o Fundo Nacional de Cultura.

Assim, não havendo nem liberalidade, nem caráter contraprestacional, nem integração definitiva ao patrimônio, entendeu o acórdão recorrido que os recursos recebidos *não configuram “acréscimo patrimonial para o beneficiário, mas apenas o fomento necessário para a execução do projeto, ou seja, o resultado econômico das entradas e saídas deve ser zero”*, acrescentando ainda que, além disso, *“padece de lógica reduzir o tributo de quem entrega para, em seguida, tributar quem recebe”*.

O acórdão paradigmático, por sua vez, nada obstante referindo-se apenas à “*Lei Rouanet*”, também registra, de pronto, a ausência nela de qualquer dispositivo prevendo algum benefício fiscal ao *recebedor* dos recursos incentivados.

Também registra a necessidade de que os recursos captados devam ser depositados em contas bancárias específicas, utilizadas exclusivamente para esse fim.

Igualmente reconhece que os recursos não são de livre uso e disponibilidade para o produtor, mas sim exclusivamente vinculados à produção da obra, e, ainda, também registra que os montantes obtidos e porventura não empregados nos prazos estipulados devem ser revertidos para o Fundo Nacional de Cultura.

Até aí, portanto, em perfeito acordo com os fundamentos que nortearam a decisão recorrida.

A única divergência do acórdão paradigmático com relação aos fundamentos acima descritos pela decisão recorrida, conforme se verifica da leitura do inteiro teor da decisão paradigmática, é com relação ao item ‘*iii*’ acima assinalado, qual seja, o caráter *contraprestacional* dos valores recebidos. Confira-se os seguintes excertos do voto condutor daquela decisão, *verbis*:

“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.

[...]

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.”

Em conclusão, o que se verifica é que a decisão final alcançada, tanto num quanto noutro acórdão, não está amparada em qualquer dispositivo específico da legislação de um benefício fiscal que *não se faça também presente* (ou até mesmo que *não se faça também ausente*) na legislação do outro benefício fiscal. Daí porque o fato de um acórdão tratar do recebimento de valores incentivados oriundo de uma das leis, ao passo que o outro acórdão trata do recebimento de valores incentivados oriundo de outra das leis, não inviabiliza a interposição do recurso especial sobre esta matéria.

Enquanto o acórdão recorrido sustentou que os recursos recebidos *não implicam acréscimo patrimonial para o produtor cultural*, e que *“padece de lógica reduzir o tributo de quem entrega para, em seguida, tributar quem recebe”*, o acórdão paradigmático afirmou que:

“Não tenho dúvidas de que o benefício fiscal previsto na Lei nº 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. (...)”

Pelo exposto, concluo que a divergência também resta configurada com relação aos recursos recebidos pelo contribuinte por intermédio da “*Lei do Audiovisual*”.

Por outro lado, resta ainda a questão dos valores recebidos pelo contribuinte por intermédio de um contrato de co-produção de obra audiovisual, celebrado com a empresa “*Posto 9*”.

Neste aspecto, entendo que a divergência jurisprudencial não está configurada.

Isto porque, ainda que o acórdão recorrido tenha afirmado que “*o raciocínio aqui desenvolvido também se aplica ao valor captado com a empresa Posto 9, que celebrou com a Recorrente um contrato de co-produção da obra, passando a deter 5% dos respectivos direitos autorais*”, o fato é que, neste caso, se trata efetivamente de uma situação fática e jurídica que não encontra paralelo algum na decisão paradigmática.

Ao contrário do que ocorre com a questão do *tratamento jurídico a ser dado aos valores recebidos pelo produtor cultural, com origem em contribuições feitas ao amparo de leis concessivas de benefícios fiscais de dedução do imposto ao agente fomentador do projeto*, não há aqui qualquer possibilidade de se transplantar a *ratio decidendi* da decisão paradigmática para o caso dos autos.

Vale dizer, não é possível saber, *a priori*, qual seria a decisão daquele colegiado, caso tivesse de analisar um contrato de *co-produção de obra audiovisual*, com todas as suas especificidades, tais como (e apenas a título exemplificativo): o direito conferido à parceira co-produtora, em contrapartida ao investimento feito, de participar do resultado a ser apurado pela exploração da obra, e a alegação de que, por força do contrato celebrado, o contribuinte seria mero mandatário da “*Posto 9*”.

Enfim, trata-se, portanto, de situação fático-jurídica muito distinta daquela analisada pela decisão paradigmática. Assim, por esta razão, o paradigma apresentado não atende aos requisitos regimentais que viabilizem o recurso especial com relação a esta parcela do crédito tributário.

Nestes termos, portanto, conheço parcialmente do recurso especial. (*destaques do original*)

Como se vê, somente foi negado conhecimento à parcela correspondente ao contrato de *co-produção de obra audiovisual*, admitindo-se o paradigma indicado como apto para caracterizar a divergência em relação aos demais recebimentos a título de incentivo. Aqui, com mais razão, a resposta aos embargos confirma que a decisão do acórdão recorrido foi adotada genericamente para incentivos no âmbito da Lei Rouanet e do Audiovisual.

Por tais razões, e também porque invocada no recorrido a decisão adotada no Acórdão nº 9101-005.932 – que analisou a tributação dos valores recebidos nos dois planos de incentivo –, para além de não terem sido apresentadas contrarrazões ao recurso fazendário, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, são aqui aplicáveis os fundamentos expressos pela ex-Conselheira Andréa Duek Simantob no voto vencido do Acórdão nº 9101-005.932:

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 nº 7.505/1986, nos seguintes termos:

“Lei nº 7.505/1986

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

Art. 1º. 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, 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 almejadas.

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.437, de 2006).

§ 2º Somente são dedutíveis do imposto devido os valores despendidos a título de patrocínio: (Incluído pela Lei nº 11.437, de 2006).

(...)

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

(...)

Art. 3º Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 13 do Decreto-Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Vale também adicionar os fundamentos do paradigma nº 1802-00.068. 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 nº 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, aja grandiosidade e expressão econômica têm importância estratégica para a cidade, pois movimenta 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 se verificaram ao longo do ano-calendário 2005 e a Contribuinte, optante pelo lucro real trimestral e sujeita à incidência não-cumulativa da Cofins e da Contribuição ao PIS, nada registrou na apuração de resultado do período, e até mesmo as contas patrimoniais estavam zeradas ao final do período na DIPJ, apresentando apenas os saldos do ano-calendário anterior. Não é possível afirmar, portanto, que os valores recebidos foram mantidos em contas de passivo, ou se foram integralmente aplicados no período fiscalizado, sem o registro em DIPJ não só das receitas, mas também dos custos e despesas.

De toda a sorte, o fato de a subvenção recebida estar condicionada a uma prestação de contas não a desqualifica como receita. É a 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 das bases tributáveis 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 9101-005.207²:

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

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.

² 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.

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 incluía 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 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:

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 nº 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.

Aqui, o procedimento fiscal foi orientado pela movimentação financeira não declarada pela Contribuinte e, para justificar a origem dos valores recebidos, a Contribuinte se limitou a apresentar notas fiscais, extratos bancários e contratos firmados com o Ministério da Cultura e ANCINE. Reiterada a intimação para comprovação de todos os valores recebidos ao longo dos trimestres de 2005, a Contribuinte insistiu na origem no Ministério da Cultura e da ANCINE, sem apresentar qualquer justificativa para o procedimento contábil eventualmente adotado. Em consequência, a autoridade lançadora se limitou a afirmar a omissão de receitas e a promover a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro por elas evidenciado (sem qualquer dedução porque não informadas em DIPJ) e de Contribuição ao PIS e Cofins sobre a base não-cumulativa, que também não apresentava deduções escrituradas para recomposição.

O debate aqui estabelecido, portanto, não é afetado pela forma de escrituração da Contribuinte, como analisado no Acórdão nº 9101-005.207. O litígio instaurado nesta instância especial está limitado à caracterização como receita dos valores recebidos em razão de projetos junto ao Ministério da Cultura e da ANCINE, inexistindo qualquer outro debate que possa afastar a incidência, daí decorrente, sobre o lucro real e a base de cálculo da CSLL, bem como sobre as bases de cálculo na incidência não-cumulativa de Contribuição ao PIS e Cofins.

Assim, compreendendo que os valores recebidos do Ministério da Cultura e da ANCINE 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, bem como, por reflexo, as exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins – com exceção das parcelas já definitivamente exoneradas em 1ª instância em razão da inobservância da apuração mensal destas contribuições -, porque não instaurado dissídio jurisprudencial autônomo acerca delas.

Em verdade, afastada a conclusão do Colegiado *a quo*, no sentido de que os recursos captados *não caracterizam renda nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional*, resta apenas apreciar o argumento subsidiário de defesa, não examinado no acórdão recorrido, acerca da *inexistência de omissão de receitas*, que, como mencionado na análise do conhecimento, foi assim relatada no acórdão recorrido:

Quanto à suposta omissão de receitas recebidas de órgão da administração pública federal através do SIAFI, sustenta que **as referidas verbas só foram repassadas à conta de movimentação da recorrente nos anos de 2006 e 2010 - documento em anexo - e foram gastos na produção do filme "Utopia e Barbárie", conforme demonstra a prestação de contas. (destaques do original)**

Esclareça-se que a Contribuinte não apresentou contrarrazões, nem opôs embargos de declaração ao acórdão recorrido, mas é possível inferir que o voto condutor do acórdão recorrido deixou de se manifestar acerca deste tópico por ter se pautado na premissa de que os valores em questão teriam a mesma origem dos demais excluídos da tributação, sendo irrelevante o fato de seu recebimento ter se verificado em períodos posteriores ao autuado. Logo, ainda que a Contribuinte embargasse o acórdão recorrido, a ausência de apreciação do ponto em questão não representaria omissão, porque já adotado fundamento suficiente para decidir a matéria.

Ainda, apesar de não apresentadas contrarrazões, vale notar que o presente caso traz, desde a impugnação, arguição que não foi debatida no precedente nº 9101-005.932, ou mesmo no enfrentamento mais recente da matéria, no Acórdão nº 9101-006.613, no qual também prevaleceu³ a tese sustentada pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Tosselli, condutora do primeiro precedente. Nos termos aqui reiterados em recurso voluntário:

II.4. DO ENTENDIMENTO PA ANCINE.

II.4.A. DO PARECER DA PROCURADORIA GERAL FEDERAL.

Corroborando integralmente os argumentos ora aduzidos, a Procuradoria Federal na Agência Nacional do Cinema - ANCINE emitiu, em resposta a consulta da defendente, o Parecer nº 487/2008/ANCINE/PG, acostada à defesa apresentada.

II.4.B. DA INEXISTÊNCIA DE RETENÇÃO.

A própria conduta da ANCINE, quando do depósito do numerário de incentivo nas contas-correntes específicas do PROJETO, corrobora os argumentos da recorrente, porquanto, se considerasse os "pagamentos" efetuados como contraprestação à prestação de serviço das empresas proponentes ou como qualquer espécie de receita destas, **reteriam os impostos e contribuições devidas**, na forma do artigo 64, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

"Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. "(grifo nosso)

Como é cediço, as hipóteses de retenção de tributos na fonte caracterizam espécies de responsabilidade tributária de terceiros vinculados aos fatos geradores (art. 128, CTN), os quais, por força de lei, possuem o dever de reter os valores devidos da remuneração por eles pagas e recolher o numerário aos cofres públicos.

³ 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), e restaram vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Não retendo os tributos, na qualidade de responsável tributário, a ANCINE assume explicitamente - sob pena de responsabilização pelos respectivos créditos - a posição segundo a qual o numerário repassado a título de patrocínio a PROJETOS culturais não consubstancia pagamento aos serviços prestados pelas proponentes, não sendo, portanto, sujeito à tributação como renda/receita. (destaques do origina)

Contudo, como expresso no voto vencido do precedente nº 9101-005.932 e no paradigma nº 1802-00.068, os valores em questão caracterizam receita de subvenção para custeio, espécie prevista no inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64 como integrante da receita bruta e, portanto, da receita líquida aqui autuada. Logo, o fato de não serem reconhecidas como receitas de prestação de serviço – hipótese do inciso I do art. 44 da Lei nº 4.506/64 - para fins de retenção na fonte pelo órgão público é insuficiente para sustentar a sua exclusão da base tributável.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer as exigências exoneradas e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação do argumento de defesa não examinado no anterior julgamento do recurso voluntário.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer as exigências exoneradas e determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para apreciação do argumento de defesa não examinado no anterior julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa