



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.000443/2010-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.932 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ZAZEN PRODUÇÕES AUDIOVISUAIS LTDA

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

Ano-calendário: 2006

“LEI ROUANET” E “LEI DO AUDIOVISUAL”. RECURSOS CAPTADOS A TÍTULO DE DOAÇÃO/PATROCÍNIO PARA EMPREGO EM OBRA CINEMATOGRAFICA. NÃO INCIDÊNCIA.

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

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

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 342 e seguintes) em face do acórdão n.º 1201-001.195 (fls. 327 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006

PRODUÇÃO CULTURAL. LEI ROUANET. INGRESSOS. NÃO TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA.

Não devem ser considerados como receita tributável os investimentos e doações recebidos em conta vinculada por empresa cinematográfica, quando demonstrado que os recursos foram integralmente utilizados na produção da obra, de acordo com os requisitos legais.”

No recurso especial, a Procuradoria alega que, *“em caso semelhante ao tratado neste processo a 2ª Turma Especial da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento entendeu que as receitas recebidas pelo patrocinado com base na Lei Rouanet integram a base de cálculo do IRPJ deste”*, reproduzindo a ementa do acórdão nº 1802-00.068, por ela apontado como paradigma da divergência alegada, conforme a seguir:

“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.”

Afirma que o acórdão paradigmático em questão manifesta *“clara divergência de interpretação acerca do art. 18 da Lei n. 8.313/91 e dos artigos 475 a 489 do RIR/99”*.

O recurso foi admitido pelo despacho de fls. 354 e seguintes.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 362 e seguintes), nas quais defende, preliminarmente, o não conhecimento do recurso, tendo em vista que, enquanto na decisão paradigmática *“a questão nela debatida diz respeito, exclusivamente, à possibilidade de recursos captados sob amparo da LEI ROUANET serem ou não considerados receitas para fins de incidência tributária”*, no presente caso *“discute-se, além do tratamento tributário conferido aos recursos captados sob amparo da LEI ROUANET, o tratamento tributário dispensado aos valores captados sob amparo da LEI DO AUDIOVISUAL, e, ainda, aos valores captados pela RECORRIDA junto à empresa Posto 9 Produções Ltda. (“POSTO 9”) para a realização do filme Tropa de Elite”*, consoante excertos que transcreve do próprio TVF, da decisão de piso, e da decisão recorrida.

No mérito, acaso conhecido o recurso, argumenta 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”, sendo este o caso dos recursos captados pela recorrida no âmbito da Lei do Audiovisual e da Lei Rouanet, assim como também decidiu o acórdão recorrido.

Por fim, argumenta que, ainda que “*por absurdo, seja dado provimento ao RECURSO ESPECIAL para se reconhecer que os valores captados pela RECORRIDA constituem acréscimo patrimonial sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, [...] ainda assim as exigências de PIS e COFINS devem ser canceladas*”, pois “*o TVF cita como fundamento legal para as exigências de PIS e COFINS os arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718/98*”, sendo que o Supremo Tribunal Federal (STF), “*em sessão plenária do dia 09.11.2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950, 358.273 e 390.840, declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98*”. Da mesma forma, ainda que seja dado provimento ao recurso, também os **juros de mora sobre a multa de ofício** devem ser cancelados, por inexistência de fundamento legal para tanto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

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, entendo-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 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.

2. Mérito

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 carregados 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 nº 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 nº 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 n.º 860/1990

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

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

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

A interessada, contudo, trouxe junto em suas contrarrazões argumentos no sentido de que, acaso provido o especial, deveria ser reconhecido, ao menos, o cancelamento das exigências de PIS e COFINS, por não se enquadrarem as receitas auferidas no conceito de receita bruta, e, também, o cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Pois bem.

Em primeiro lugar, é importante consignar que ambos os argumentos constaram do recurso voluntário apresentado pela interessada, do qual originou-se o acórdão recorrido (vide itens 5 e 6 do recurso, respectivamente, às fls. 294 e seguintes).

Verifica-se também que nenhum desses argumentos foi apreciado pela decisão recorrida, mas isto, no caso, naturalmente decorre do fato de que, pelas razões contidas no voto condutor daquele aresto, no sentido de que os valores recebidos pela interessada *não configuram receita*, houve o integral cancelamento do lançamento efetuado.

Se a questão não apreciada se limitasse apenas aos juros de mora sobre a multa de ofício, pouco ou nada haveria a fazer, uma vez que se trata de questão já sumulada pelo CARF.

Contudo, há também a questão da incidência específica para PIS e COFINS (item 5 do recurso voluntário), que não foi apreciada pelo colegiado *a quo*.

Deste modo, entendo que o processo deva retornar àquele colegiado, para que esta matéria seja lá apreciada.

Conclusão

Pelo exposto, **dou parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional**, devendo os autos retornarem ao colegiado *a quo* para enfrentamento da matéria não apreciada pela decisão recorrida, qual seja, aquela contida no item 5 do recurso voluntário apresentado (fls. 294 dos autos). No que pertine à matéria juros sobre multa, por já estar sumulada não há motivo para reapreciação do colegiado “a quo”.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, em face do empate no julgamento e por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, a negar provimento ao recurso especial da PGFN.

A controvérsia diz respeito à incidência de IRPJ e Reflexos sobre os montantes captados pela recorrida – empresa produtora cinematográfica – a título de doações/patrocínio provenientes das *Lei Rouanet* (Lei nº 8.313/1991) e *Lei do Audiovisual* (Lei nº 8.685/1993) para execução de obras culturais.

Cabe esclarecer, nesse ponto, que inexistente celeuma sobre a qualificação jurídica dos valores captados - de fato correspondem à verba oriunda de incentivos cultural e audiovisual. E também não houve apontamento para qualquer ocorrência de *simulação* ou *desvio* de recursos.

A *matéria* “que subiu”, portanto, é eminentemente de Direito, qual seja, se os valores recebidos com base nas *Lei Rouanet* e *Lei do Audiovisual* constituem ou não *renda* da recorrida. Ou seja, se são ou não *receitas tributáveis* pela empresa produtora.

Pois bem.

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

A partir da interpretação do artigo 43 do Código Tributário Nacional¹, e em face dos contornos e limites traçados pela Constituição Federal, prevalece a ideia de *renda-acrécimo* no ordenamento jurídico vigente. Nesses termos, *renda* constitui *resultado líquido positivo*, ou melhor, o *acrécimo patrimonial* percebido em um dado intervalo de tempo.

Sem acréscimo no patrimônio do contribuinte não há que se falar em incidência de tributos que oneram a *renda* – caso do IRPJ (e, por reflexo, da CSLL²) - na linha do que já decidiu o STF³, *verbis*:

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

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

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

É, em cada período de apuração que esteja sujeito, que o contribuinte deve, após unir todos esses componentes, confrontar os elementos patrimoniais positivos com os negativos,

¹ 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.

² E, no caso, também pela CSLL, de acordo com a inteligência do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, in verbis:

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

³ STF. 1ª Turma. RE 89.971. Relator Min. Cunha Peixoto, DJU 20/10/1978 (RTJ 96/783).

fazer os ajustes jurídicos cabíveis, calcular se houve ou não acréscimo e quanto ele representa, para aí sim definir a base de cálculo (*renda líquida ou lucro tributável*) dos referidos tributos.

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

De acordo com os ensinamentos de Victor Polizelli⁴, "*identificando-se na renda o elemento indicador da capacidade contributiva por excelência, torna-se imperativo apurar a renda realizada, de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e também evita que a tributação comprometa o patrimônio*".

Não basta, assim, a existência de um recebimento ou a mera expectativa de ganho. Para os tributos que se valem da materialidade representada pela renda/lucro enquanto aumento de patrimônio (ou seja, IRPJ e CSLL), é condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador que haja *disponibilidade econômica ou jurídica* da riqueza reveladora de capacidade contributiva.

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

E *disponibilidade jurídica* significa o direito incondicional, atual e efetivo sobre a renda. Fala-se, então, em disponibilidade jurídica apenas quando o sujeito passivo adquire o direito de perceber dado elemento patrimonial positivo e de sobre ele dispor livremente, embora não a tenha recebido⁵.

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

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

Mais precisamente, de acordo com o voto da Rel. Min. Rosa Weber⁶:

(...)

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da

⁴ "O princípio da realização da renda". São Paulo: Quartier Latin. 2001. P. 351.

⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. "Construção do conceito constitucional de renda". São Paulo: Malheiros. 2011, p. 35.

⁶ Páginas 22/23 do Acórdão – RE 606.107/RS.

contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, *“independentemente de sua denominação ou classificação contábil”*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IX – priorizar o produto cultural originário do País.

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

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

O Capítulo II da Lei nº 8.313/91 dispõe, ainda, que o FNC é um fundo de natureza contábil (ao contrário do Ficart, que é um Fundo de Investimentos) constituído dos seguintes recursos (art. 5º):

I – recursos do Tesouro Nacional;

II - doações, nos termos da legislação vigente;

III - legados;

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

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

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

VII – um por cento da arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais, a que se refere a Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, obedecida na aplicação a respectiva origem geográfica Regional;

VIII – Três por cento da arrecadação bruta dos concursos de prognósticos e loterias federais e similares cuja realização estiver sujeita a autorização federal, deduzindo-se este valor do montante destinados aos prêmios; (Redação dada pela Lei nº 9.999, de 2000)

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

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

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

XII – saldos de exercícios anteriores;

XIII - recursos de outras fontes.

Já o Ficart (Capítulo III da Lei nº 8.313/91) é um Fundo de Investimento caracterizado pela comunhão de recursos destinados à aplicação em projetos culturais e artísticos, assim considerados:

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

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

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

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

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

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

A outra forma de financiamento (Capítulo IV da Lei nº 8.313/91) é a aplicação de recursos diretamente em projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou jurídicas. Tais projetos culturais também devem ser apresentados ao Ministério da Cultura, acompanhados do orçamento analítico, para aprovação de seu enquadramento nos objetivos do Pronac.

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

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

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

c) relação de pagamentos de qualquer espécie;

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

e) conciliação bancária;

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

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

E assim conclui:

Ocorre que os recursos aplicados diretamente nas pessoas físicas ou jurídicas que desenvolverão projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura **devem ser destinados exclusivamente ao pagamento dos gastos orçados para realização daquele projeto**. Caso haja saldo remanescente (maior captação em relação aos gastos realizados), a pessoa física ou jurídica responsável pelo projeto deverá entregar tal montante ao FNC.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

No mesmo sentido, a Lei n. 8.685/93 (Lei do Audiovisual) também concede benefícios fiscais aos contribuintes que optarem por investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas, nos seguintes termos:

Art. 1º - Até o exercício fiscal de 2016, inclusive, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização sobre as 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 12.375, de 2010)

Mais uma vez, a lei confere benefícios ao agente fomentador do projeto, mas nada diz a respeito do empresário que recebe os recursos.

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?

(...)

Pois bem.

Ao analisarmos a legislação relativa aos incentivos fiscais no âmbito dos projetos culturais, percebemos que existem regras específicas, limites e condições para a utilização dos recursos obtidos pelos produtores.

Em primeiro lugar, deve o projeto ser aprovado pelo Ministério da Cultura.

A partir de então, os recursos captados devem ser depositados em contas bancárias específicas, utilizadas exclusivamente para esse fim, como estabelecem as normas da ANCINE (Instrução Normativa nº 22/2003, atualizada até 2014):

(...)

Entendo que todas as regras e procedimentos indicados pela legislação demonstram que os recursos não são de livre uso e disponibilidade para o produtor. Ao contrário, resta incontroverso que os valores captados são exclusivamente vinculados à produção da obra, tanto assim que os montantes obtidos e porventura não empregados nos prazos estipulados devem ser revertidos para o Fundo Nacional de Cultura, como determina o artigo 5º da Lei do Audiovisual.

Já demonstramos que os valores recebidos não conferem liberalidade nem decorrem de qualquer contraprestação do beneficiário, posto que objeto de doações ou patrocínio específico.

Resta indagar se implicam acréscimo patrimonial para o produtor cultural, a fim de que possam ser tributados como proventos de qualquer natureza, conforme a dicção do Código Tributário Nacional.

Entendo que não.

Devemos separar a o ciclo de vida da obra em dois momentos:

a) o primeiro, de captação, no qual todos os ingressos são destinados a suprir os custos de produção, bem como o pagamento dos diversos fornecedores, de forma vinculada e restrita;

b) o segundo, com a obra acabada e pronta para comercialização.

Sobre os valores captados na primeira etapa entendo que não deve haver tributação, desde que atendidos os critérios legais. Isso porque não há, ainda, 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, sob pena de devolução do excedente ou aplicação das sanções legais.

Aliás, parece-me incongruente a ideia de que o legislador conferiu benefícios para quem fomenta a produção da obra, mas não previu qualquer tratamento favorecido para o seu real autor. Se a premissa constitucional se baseia no incentivo à produção e à disseminação da cultura, padece de lógica reduzir o tributo de quem entrega para, em seguida, tributar quem recebe.

Situação distinta se apresenta a partir do momento em que a obra está pronta e acabada, transformando-se em ativo para o produtor. Aqui, não há dúvida: quaisquer receitas oriundas de sua comercialização, venda, cessão ou outra forma de negociação, que implique acréscimo patrimonial, deve ser normalmente tributada, de acordo com a legislação de regência.

No caso sob análise não se tem notícia de qualquer desvio ou malversação dos recursos captados; ao contrário, constata-se que os valores foram contabilizados de forma destacada e resta evidente que a obra foi concluída.

(...)

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

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

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

Ora, quando a Recorrida recebeu o *caixa* proveniente de montantes decorrentes de incentivos das *Lei Rouanet* e *do Audiovisual*, ela nitidamente assumiu obrigações equivalentes, obrigações estas representadas justamente pelo dever de empregar a integralidade dos recursos no projeto lhe deu causa, sem a possibilidade de retenção ou distribuição de eventual superávit.

Diante, então, da obrigação legal da empresa produtora beneficiária, que deve se valer dos recursos captados tão somente para fazer frente aos custos e despesas para produzir a obra cinematográfica aprovada, não há que se falar em *acrécimo patrimonial* ou existência de

capacidade contributiva sobre os valores assim captados, pois, juridicamente, de renda ou receitas próprias tais valores não se tratam.

São essas as razões que levaram o Colegiado a negar provimento ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli