



Solução de Consulta nº 208 - Cosit

Data 24 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. RECEITA. TRIBUTAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 290, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. RECEITA. TRIBUTAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 290, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

A pessoa jurídica, qualificada em epígrafe, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela RFB, especificamente, acerca da interpretação e aplicação de normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Trata-se de consulta sobre a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às verbas de propaganda ou marketing advindas de fornecedores. Os recursos disponibilizados são utilizados de formas diversas, desde a ambientação personalizada dos produtos nos estabelecimentos da consulente (construção de tendas, banners, etc.) à confecção de material publicitário (panfletos, revistas, etc.) distribuído no interior das unidades ou em outros locais, além de eventual divulgação em canais de mídia (rádio, jornais, internet, etc.). Reitera que todos os dispêndios atinentes à divulgação ou à campanha são gerenciados e executados pela consulente, mas suportados integralmente pelos fornecedores que disponibilizam as verbas e recursos necessários.

3. A consulente cita como fundamento legal o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas de forma não cumulativa. Também citou o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e trecho do Pronunciamento Técnico CPC 47 sobre a definição de receita. Entende que é possível depreender de tais atos a distinção dos valores que transitam pelo caixa das empresas em dois tipos, quais sejam: i) “receitas” como os valores que se somam ao patrimônio da empresa com vistas a aumentá-lo ou incrementá-lo; e ii) “ingressos” como os valores pertencentes a terceiros e que não integram o patrimônio da empresa.

4. Sob esse contexto, afirma que ao receber valores tido como “ingressos”, tais valores estariam fora do alcance da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que demonstrada ou comprovada tal situação. Cita ainda ementa de julgado proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Acórdão nº 3401-004.011, de 28 de setembro de 2017, proferido pela 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção, o qual afirma que “os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimentos das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.”

5. Desse modo, conclui que as verbas disponibilizadas pelos fornecedores devem ser consideradas como “ingressos” e não como “receitas”, desde que a correspondência entre os recebimentos e os pagamentos reste devidamente comprovada através de documentação hábil e com os devidos registros contábeis.

6. Por fim, requer o recebimento da consulta para confirmar se os valores correspondentes às verbas de publicidade ou propaganda que lhes são disponibilizadas pelos seus fornecedores (inclusive eventuais reembolsos), quando utilizadas exclusivamente para a realização de promoções ou campanhas publicitárias, poderão ser caracterizadas como “ingressos” e, com isso, não incluí-las nas bases de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep

e da Cofins, se restar demonstrado através da respectiva documentação e dos registros contábeis a correspondência entre os referidos recebimentos e pagamentos.

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme o art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

8. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

9. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

10. Ainda em preliminares, há que se esclarecer que esta RFB não está obrigada a adotar com efeitos *orga omnes* ou vinculante entendimentos exarados em decisões judiciais ou administrativas (inclusive do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais – Carf) proferidas com efeitos *inter partes*.

11. Como a consulente cita as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, subentende-se que ela é tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins de acordo com o regime de apuração não cumulativa.

12. Assim, passa-se a demonstrar que as verbas de publicidade e propaganda recebidas de fornecedores (incluindo reembolsos) sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como receitas de prestação de serviços.

13. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta Solução de Consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não cumulativa:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela

pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

(grifos nossos)

14. Por conseguinte, dada a base de cálculo estabelecida no § 1º, que inclui qualquer receita independentemente da sua denominação ou classificação contábil, somente a lei pode excluir uma receita da base de cálculo das contribuições.

15. Subentende-se que todas as despesas referentes à propaganda ou publicidade são contratadas em nome da consultante, e não dos fornecedores. No âmbito do contrato com os fornecedores, fica a consultante responsável pela prestação de serviços de publicidade ou propaganda, direta ou indiretamente. Portanto, não há como se considerar os valores que ingressam na sua contabilidade como receitas de terceiros.

16. Acerca do enquadramento dos “reembolsos de despesas” no conceito de receita tributável pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, foi expedida a Solução de Consulta Cosit nº 290, de 13 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>)), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RESSARCIMENTOS DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, alínea b, Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º e § 3º e art. 5º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

RESSARCIMENTOS DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

A Cofins apurada no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, alínea b, Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º e 3º e art. 6º.

(...)

9. *A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, alargou o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que incidiam sobre o faturamento, na medida em que incluiu a incidência sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, verbis:*

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

(...)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

10. A Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, prevêm expressamente a incidência das citadas contribuições, na sistemática não cumulativa, sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

11. A legislação estabelece que a base de cálculo das contribuições referenciadas é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, com as exceções previstas em lei, dentre as quais, não se inclui a recuperação de despesas, ainda que sejam de responsabilidade de terceiros contratantes, verbis:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º ...

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

12. *Importa que se destaque que o ingresso de valores para fazer face às despesas da pessoa jurídica não pode justificar, por si só, a não incidência das contribuições em tela, sob pena de desonerar valores que efetivamente são receitas decorrentes das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica. Para a análise, importa seja identificada a natureza do ingresso obtido.*

13. *Na hipótese objeto dessa consulta, a consulente afirma que efetua investimentos específicos necessários ao cumprimento de acordos de fornecimento pactuados, que visam o lucro. A realização de despesas e o ingresso de receitas afetas aos investimentos específicos são consequências inerentes à natureza da operação a que se refere, qual seja, honrar compromissos assumidos, vinculados ao objetivo social da pessoa jurídica, e gerar lucro.*

14. *A prática de atos jurídicos, que geram receitas e despesas (tais como operações de compra, de venda, de financiamento, de investimento, de prestação de serviços), decorre da própria essência da atividade econômica.*

15. *Nesse contexto, cumpre enfatizar que receita é diferente de lucro. Receitas são a integralidade dos valores recebidos pela pessoa jurídica e, por sua vez, lucro significa o resultado que se obtém quando se subtrai dessas receitas o valor das despesas da empresa. E, como se sabe, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é o lucro, mas sim a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

16. *A dedução de despesas é pressuposto da apuração contábil do lucro, base imponible do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por meio do contraste efetuado entre os ingressos (receitas) e as saídas (despesas), em que se pretende aferir o acréscimo patrimonial, o que não interfere na efetiva apuração das receitas da pessoa jurídica. Nesse contexto, não há que se falar em excluir custos e despesas da base imponible da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sob pena de alterar a natureza jurídica e contábil da base de cálculo de incidência das referidas contribuições.*

18. Conforme o exposto acima, pouco importa que haja exata correspondência dos recebimentos da consulente com os pagamentos efetuados a título de publicidade ou

propaganda. Parte-se da premissa de que o preço de toda prestação de serviço comporta parcela que, em realidade, serve para cobrir os custos do serviço prestado; da mesma forma que em uma operação de venda de mercadorias uma parte da receita bruta de venda é decorrência do custo das mercadorias vendidas, ônus com o qual o vendedor deve arcar, sendo inerente à definição do seu preço de venda.

19. Portanto, constata-se que as verbas repassadas a título de publicidade e propaganda utilizadas para a realização de promoções ou campanhas são caracterizadas como receitas, não havendo hipótese legal de exclusão de tais recursos das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Já que a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recai sobre o total das receitas auferidas pelo contribuinte independente da denominação ou classificação contábil, nos termos dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não importa se a receita é auferida a título de descontos, bonificações ou reembolso de despesas, restando a prevalência da natureza de receitas desses valores.

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por seus fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita sujeita à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em seus regimes de apuração não cumulativa.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consultante.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit