

Despesa de publicidade é essencial para fins de PIS/Cofins?



Elidie Palma Bifano
professora e advogada

Desde a edição das leis 10.637/02 e 10.833/03, que introduziram o regime

não cumulativo das contribuições sociais ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins), vem sendo discutido se os gastos com publicidade e propaganda podem ser descontados do quantum a pagar com esses tributos. Vale, no exame do tema, uma breve referência à Lei nº 4.680/65 que regula essa atividade e define a agência de propaganda como uma pessoa especializada na arte e técnica publicitárias, a qual objetiva, além de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público. Por fim, define propaganda como qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado. Este breve comentário objetiva demonstrar que publicidade e propaganda vão muito além do simples incremento de vendas.

No que tange ao desconto dos gastos com publicidade e propaganda, no cálculo do PIS e da Cofins a pagar, encontram-se aqueles que defendem o tratamento desse desembolso como desconto ou crédito, argumentando que ele está intrinsecamente vinculado à geração de receitas tributáveis por essas contribuições, nos termos constitucionais, enquanto os que não aceitam esse desconto argumentam que ele não se reveste da natureza de insumo, nos termos da lei ordinária, pois não é elemento que integre a produção do bem ou serviço, sendo gasto com vendas, etapa subsequente à produção. Além disso argumentam esses últimos que não há previsão para que esse gasto, como despesa, possa ser descontado no cálculo do tributo a pagar, como ocorre com energia elétrica, depreciação de ativos e outros. Nesse debate, certamente, cabem outras ponderações.

Ao longo do tempo a questão dos gastos com publicidade e propaganda, no que tange a essas contribuições, vem sendo objeto de exame pelos tribunais administrativos e o cenário não tem se mostrado muito favorável para os contribuintes, junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), independentemente da natureza da atividade por eles exercida, enquanto nos tribunais judiciais há manifestações favoráveis que consideram a natureza da atividade e esse, a nosso ver, é o ponto fulcral da questão. Isso porque, em certas circunstâncias, a receita tributada é gerada por atividades que têm singularidades que as destacam do corriqueiro e, aí, cabe aplicar o diferencial de tratamento para não equiparar coisas não suscetíveis de equiparação.

A confirmar essa afirmativa, deve-se destacar que a infelicidade da pandemia demonstrou que a economia prescinde, hoje, de local fixo para exercer sua atividade, pois, à exceção dos bens materiais que devem ser objeto de produção em local apropriado, plantas industriais p.ex., as demais atividades podem ser desenvolvidas à distância. E mais, há atividades que se desenvolvem através ou no ambiente da Internet, em que as partes se contactam por aplicativos, dispensando a existência de lojas, o que afasta a presença física de equipamentos e o trabalho humano de funcionários voltados a vendas.

A evolução dos modelos negociais já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), relativamente ao conceito constitucional de serviços, tradicionalmente considerado como obrigação de fazer, para ser estendido às atividades de leasing financeiro, *lease back* e de operação/gestão de planos de saúde. [\[1\]](#)

Tome-se como exemplo de análise a locação de bens, em geral, atividade que se enquadra, à perfeição, nesse modelo da nova economia, adaptado, como regra, para operar através e no mundo digital. Assim, uma consulta rápida à Internet mostra o número extraordinário de empresas voltadas à locação de bens de todos os tipos, desde roupas e guarnições de materiais para casa, restaurantes, hotéis e festas, passando por copiadoras, equipamentos de construção especializada ou não, móveis, ferramentais e instrumentais em todas as áreas, equipamentos para profissionais especializados e muitos outros, cada uma dessas ofertas com diferenciais em termos de qualidade, confiabilidade e segurança, afora vantagens financeiras. Nesse caso, o interessado na locação consulta a Internet buscando o item que lhe interessa pelas várias ofertas disponíveis, buscando aquela que melhor atenda suas necessidades. Feita a escolha preenche, pela Internet, os documentos, efetua os pagamentos e vai buscar ou espera receber o item escolhido. Ou seja, o negócio só é fechado depois que o interessado acessa as informações que necessita, o que vale dizer que a contratação é a última etapa do processo, desempenhando a publicidade tarefa primordial e essencial de convencimento, para se obter um negócio.

O processo de venda, na hipótese da locação, antecede o processo de produção, diferentemente de outros bens da economia que são produzidos para serem vendidos. O exemplo da locação pode ser estendido para outras atividades em que o processo de venda antecede a prestação do serviço. Contudo, essa conclusão também pode ser ampliada para certos negócios que envolvem a produção de bens, itens duráveis ou não, em que o produtor vende sua produção ao distribuidor, depois de efetuar a propaganda da qual se deve desincumbir, contratualmente, assim evitando que a pulverização desse processo, entre terceiros, possa vir em prejuízo dos produtos. O cumprimento dessa condição, contratar a propaganda, é essencial para que a venda se concretize e, portanto, a receita a ser tributada venha a ser gerada.

A despeito disso, reiteramos, os contribuintes nunca lograram êxito nos tribunais administrativos e apenas, eventual e pontualmente, o Carf se manifestou de forma a eles favorável, como é o caso do acórdão nº 3401-005.291, de 20.08.2018, e do acórdão nº 3201-005.668, contudo nesses casos as razões que justificaram as decisões favoráveis não estão voltadas ao uso da publicidade e propaganda como veículos de divulgação de produtos e serviços, mas como insumo de atividade de propaganda e publicidade que a entidade autuada estaria desenvolvendo.

Os tribunais judiciais raramente se manifestaram a favor dos contribuintes no que tange à tomada de créditos referentes a publicidade e propaganda, no contexto ora examinado. Contudo, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança nº 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e nº 0005469-26.2009.3.03.6100/SP, respectivamente em 15/12/2011 e 31/5/2012, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3), a hoje ministra Regina Helena concluiu ser possível entender, à luz da legislação, que a publicidade e a propaganda eram essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada por aqueles contribuintes.

A nosso ver, o decidido no Recurso Especial — Resp. nº 1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça — STJ foi decisivo para elucidar essa questão tendo, inclusive, feito referência às decisões do TRF-3, acima citadas. Assim, nele foi definido o conceito de insumo à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Veja-se que, neste caso, perde foco a discussão se um gasto está voltado ou não à venda, ou se ele adere ou não ao bem ou serviço, restando apenas verificar se ele é determinante na atividade de produção do bem ou na prestação do serviço. Com isso, o modelo de negócio adotado é fundamental para decidir a natureza do gasto, se essencial ou relevante.

A legislação do Imposto de Renda, de há muito, consagrou os gastos com publicidade como operacionais e necessários (artigo 54 da Lei nº 4.506/64), cuidando apenas que eles sejam feitos junto a entidades reconhecidas como agências de publicidade e propaganda, podendo ser tratados quer como custos ou despesas, na medida em que autoriza considerar como operacionais as despesas não computadas nos custos. Essa possibilidade de classificação indica que a publicidade não é fenômeno que se associa apenas ao processo de venda pós-produção, podendo haver hipóteses em que ela, a venda, é determinante do início do processo produtivo, como são os casos aqui já descritos, em que a publicidade antecede a feitura do bem ou a prestação do serviço.

A propaganda e a publicidade consideradas como insumo de bens ou serviços, por sua essencialidade ou relevância, nas condições aqui comentadas, distinguem-se daquela tida como meramente institucional, em que uma sociedade opta por divulgar a entidade mais do que os bens e serviços que produz. Nessa especial situação, a nosso ver, tais gastos não se caracterizariam como insumos, não ensejando o creditamento autorizado em lei.

O tratamento dos gastos com publicidade e propaganda como crédito suscetível de apropriação para fins das contribuições sociais, entretanto, recentemente recebeu um aceno favorável, em decisão do Carf, Acórdão nº 3302-012.005/ 2021 cuja ementa, literalmente, afirma que os serviços de marketing, propaganda e publicidade podem subsumir-se ao conceito de insumo aptos a gerar créditos das contribuições parafiscais desde que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.

Essa decisão foi dada no contexto de uma discussão envolvendo empresa provedora global de filmes e séries de televisão, via streaming, portanto empresa de tecnologia cujo negócio é eminentemente digital. Vale dizer que o contribuinte, nessa condição, se vale, acima de tudo, da divulgação de seus produtos, via publicidade e marketing, de vez que não se estabelece fisicamente, operando na Internet. A despeito da ementa divulgada sugerir o contrário, o contribuinte não logrou obter decisão favorável no Carf, embora o relator tenha votado a seu favor. Os principais argumentos utilizados pelo relator para endossar o comportamento do contribuinte estão focados em um conceito amplo de insumo, visto que ele deve estar diretamente associado à atividade desenvolvida pelo contribuinte. Na hipótese sob discussão no Carf conclui o relator que a atividade depende, essencialmente, da publicidade e do marketing, o que se buscou demonstrar à luz de levantamentos e laudos preparados por especialistas do mercado.

A despeito do esforço comprobatório do contribuinte e da assertividade do relator, os demais integrantes do julgamento não acompanharam tais ponderações, embora tenham produzido ementa que, alerte-se, concluiu *contrario sensu* que essencialidade e relevância do gasto com publicidade podem gerar direito de crédito.

De se destacar que dentre os argumentos que os demais integrantes do Colegiado opuseram existe a afirmativa de que as despesas com publicidade e propaganda não constituem "*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado*" da empresa que poderia continuar suas atividades sem tais despesas. Ora, certamente que os argumentos aqui aportados contrariam a realidade econômica que hoje se vive e que já foram por nós comentados, integralmente presentes no caso concreto. Após a decisão do STJ impõe-se concluir que os gastos suscetíveis de creditamento são aqueles essenciais e relevantes para a atividade econômica do contribuinte. Ancorar o conceito de insumo apenas a item vinculado, diretamente, à produção de bem ou serviço é voltar-se a uma economia que atuava apenas com tangíveis, desconhecendo os produtos que se servem do mundo digital e que, inclusive, podem inverter o tradicional desenrolar da cadeia produtiva, como se demonstrou. Seguir associando, por meios indiretos, as contribuições ao PIS e à Cofins ao vetusto Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que por sua vez substituiu o Imposto sobre Consumo, é negar as mudanças que o tempo trouxe, é desconhecer a realidade dos fatos, sem maiores justificativas.

Retomando a mais recente decisão do Carf, deve-se pontuar que não existe disposição legal que restrinja a apropriação de créditos, no caso de serviços de publicidade, somente aos contribuintes que prestam tais serviços, excluindo as entidades que deles se servem para alavancar seus negócios. Tampouco cabe a afirmativa de que a subtração das despesas de publicidade e propaganda não impedem o atendimento à atividade-fim das entidades, pois isso se demonstra no exame de cada situação concreta. No caso sob julgamento, a publicidade é o primeiro passo para fechar negócios, pois é ela que permite aos interessados, eventuais clientes, acessarem as informações e condições dos itens a serem consumidos.

De toda sorte, o voto vencido contempla aspectos relevantes que devem ser observados em julgamentos de gastos envolvendo publicidade, abrindo a possibilidade de uma mudança no entendimento do Carf. A nosso ver contribui bastante para essa nova visão o decidido pelo STJ que dissociou, de vez, o conceito de crédito da figura do insumo do produto industrializado ou serviço prestado, voltando-se à atividade econômica da entidade.

Em suma, a forma pela qual certos negócios se concretizam obriga o contribuinte a incorrer, antes de qualquer outra atividade, em gastos sem os quais não lhe seria permitido cumprir com seu objetivo social representados, principalmente, pela contratação de serviços de propaganda. Nesses casos, a publicidade desempenha função essencial no cumprimento de sua atividade-fim, observada a estratégia de negócios desenhada, dessa forma estando o contribuinte autorizado a descontar os gastos incorridos com tais serviços na determinação do quantum de contribuições a recolher.

As dificuldades impostas pelo Carf para que se possa reconhecer, para fins de PIS e de Cofins, os créditos vinculados aos gastos com publicidade e propaganda não se coadunam com o decidido pelo STJ no que tange à essencialidade e relevância. O mais adequando, em qualquer caso, é determinar um exame mais aprofundado da atividade, sendo o contribuinte desafiado a demonstrar o quanto a publicidade e a propaganda determinam seus negócios, sendo, nesse caso a receita um excelente termômetro para concluir sobre tal vinculação. No próprio REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, estavam em discussão diversos gastos, inclusive de publicidade, razão pela qual o Tribunal determinou fossem melhor avaliados, a demonstrar que o crédito depende do caso concreto, cabendo a cada contribuinte fazer prova de sua condição.

[1] Recursos Extraordinários nºs 547.245, 592.905 e 651.703,

Date Created

30/03/2022