



---

**Solução de Consulta nº 203 - Cosit**

**Data** 11 de julho de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

PATROCÍNIO A CLUBE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. DIVULGAÇÃO DA MARCA COMERCIAL. DESPESAS DE PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE.

Atendidos todos os requisitos previstos na legislação, as despesas realizadas a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação da marca comercial do patrocinante, podem ser consideradas como despesas de propaganda, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.680/1965, art. 5º; Lei nº 7.450/1985, art. 54; Lei nº 11.438/2006, art. 3º, inciso I; Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, art. 366; PN CST nº 236/1974.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

PATROCÍNIO A CLUBE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. DIVULGAÇÃO DA MARCA COMERCIAL. DESPESAS DE PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE.

Atendidos todos os requisitos previstos na legislação, as despesas realizadas a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação da marca comercial do patrocinante, podem ser consideradas como despesas de propaganda, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.680/1965, art. 5º; Lei nº 7.450/1985, art. 54; Lei nº 8.981/1995, art. 57; Lei nº 11.438/2006, art. 3º, inciso I; Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, art. 366; PN CST nº 236/1974.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais para sua apresentação, tratando-se de questionamento genérico, em que não há a correta identificação do(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, não descrevendo, completa e exatamente, a hipótese

a que se refere e não contendo assim os elementos necessários à sua solução.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235/1972, arts. 46 e 52; IN RFB nº 1.396/2013, arts. 3º, § 2º, incisos III e IV, e 18, incisos II e XI; PN CST nº 342/1970.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atividade “*a exploração do ramo da indústria de .....* .....”, vem formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa a consulente que:

- a) “*é proprietária da marca ....., e conforme consta no contrato celebrado com o time de futebol profissional do ..... (doc. 04), esta é a marca que aparece no material publicitário, a fim de se divulgar tal marca*”;
- b) de acordo “*com o contrato de patrocínio (doc. 04), cláusula segunda, a marca ..... estará estampada, basicamente, nas camisas e calções oficiais, ‘Backdrop’ utilizado em entrevistas coletivas, no site do clube, placas pelo estádio e a estrutura em que os atletas dão entrevista antes e após os jogos e demais eventos publicitários, de forma a divulgar a marca*”;
- c) o mencionado clube, de “*CNPJ nº. .... mantém sua contabilidade de forma regular, inclusive porque beneficiário do ..... (...), de maneira que cumpre os ditames legais a fim de serem admitidas as despesas de propaganda pagas à ele*” (sic).

3. Nesse contexto, “*por ser patrocinadora e possuir valores despendidos à título de patrocínio .....*”, apresenta a consulente “*dúvidas quanto a possibilidade do uso desta despesa para fins de dedução do imposto de renda devido e da CSLL*”, objetivando a presente consulta “*maiores esclarecimentos quanto à possibilidade de dedução das despesas de patrocínio ao time de futebol profissional, como despesas de publicidade e propaganda*”.

4. Em seguida, após análise do art. 366 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), manifesta o entendimento de que, “*ainda que o contrato celebrado (...) refira-se a patrocínio, existe o direito à dedutibilidade destes gastos, para fins de imposto de renda e CSLL*”, por considerar que “*a divulgação da marca da Consulente se dá nas estampas de camisas e calções oficiais (...), no ‘Backdrop’ utilizado em entrevistas coletivas, no site do clube e*

*demais eventos publicitários, placas pelo estádio e a estrutura em que os atletas dão entrevista (...), correspondendo estes a veículos com fins propagandísticos”.*

5. Para corroborar seu entendimento, apresenta manifestação doutrinária, cita acórdão do Conselho de Contribuintes/MF e transcreve trecho do Parecer Normativo CST n.º 236/1974.

6. Ao final, apresenta seus questionamentos, nos seguintes termos:

*“Diante do exposto, e analisando-se toda a fundamentação legal acerca do tema, busca-se ver esclarecido se as despesas da Consulente a título de patrocínio ao time de futebol profissional para a divulgação de sua marca ....., podem ser consideradas como despesas de publicidade e propaganda, dispostas no art. 366 do RIR/99, e desta maneira, dedutíveis para fins do imposto de renda devido, bem como da CSLL.*

*Caso o entendimento (...) seja pela dedutibilidade das despesas de publicidade e propaganda, requer ainda seja esclarecido qual o percentual de imposto de renda e CSLL a ser deduzido pela Consulente e de que forma isso deve acontecer, neste tipo de despesa.”*

## Fundamentos

7. O questionamento da consulente diz respeito à possibilidade de se considerar as despesas por ela realizadas a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação de sua marca comercial, como despesas de propaganda, nos termos do art. 366 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999), dedutíveis, portanto, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, solicitando ainda esclarecimentos sobre percentual e forma de proceder a essa dedução.

8. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

9. A Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985 (DOU de 24/12/1985), em seu art. 54, estabelece que as despesas de propaganda são dedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, nas condições estabelecidas pela Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964 (DOU de 30/11/1964), segundo o regime de competência:

*“Art 54 - As despesas de propaganda são dedutíveis nas condições estabelecidas pela Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, segundo o regime de competência.”*

10. Por sua vez, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (DOU de 29/03/1999), vigente Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, em seu art. 366 elenca o que pode ser admitido como despesa de propaganda e dispõe sobre as condições para tal:

**“Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54):**

*I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;*

*II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;*

*III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;*

***IV - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;***

*V - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:*

(...)

(...)

**§ 2º** *As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for **registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e mantiver escrituração regular** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, inciso IV).*

**§ 3º** *As despesas de que trata este artigo deverão ser **escrituradas destacadamente em conta própria.***”

11. Dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que as despesas a título de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, para que possam ser consideradas dedutíveis devem, necessariamente: a) estar diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa; b) respeitar o regime de competência; c) ser escrituradas destacadamente em conta própria; d) ter como beneficiada empresa registrada no CNPJ e que mantenha escrituração regular.

12. Na situação descrita pela consulente, a dúvida quanto à dedutibilidade da despesa reside na possibilidade de se considerar como despesas de propaganda os dispêndios realizados a título de patrocínio, para divulgação de sua marca comercial. Para tanto, faz-se necessário interpretar o alcance do termo “propaganda” para fins tributários.

13. De Plácido e Silva (*Vocabulário Jurídico*, 14ª ed. rev. e atualiz. por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 650), traz a seguinte definição:

**“PROPAGANDA.** *De propagar, do latim propagare (multiplicar, espalhar, disseminar, difundir), entende-se a difusão ou a vulgarização de alguma coisa.*

É assim que, na técnica mercantil, propaganda entende-se a soma de meios de publicidade utilizados pelo comerciante, para que divulgue ou torne vulgarizados ou conhecidos suas mercadorias ou produtos.

(...)

*Quando a propaganda é propriamente realizada por meio de anúncios inseridos nos jornais, por meio de cartazes ou qualquer outro material escrito ou desenhado, é denominada de publicidade.” (grifos acrescidos)*

14. Mais propriamente, o conceito de propaganda pode ser encontrado na Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1965 (DOU de 21/6/1965), que dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda, nos termos de seu art. 5.º:

*“Art 5.º Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado.”*

15. Entenda-se agora o que venha a ser “patrocínio”, tal como praticado pela consulente; veja-se, inicialmente, o significado desse vocábulo no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2151):

*“patrocínio s.m. (...) 1 ato ou efeito de amparar; auxílio, ajuda, proteção 2 m.q. PATRONAGEM 3 PUB custeio total ou parcial de um espetáculo artístico ou desportivo, de programa de rádio ou televisão etc. com objetivos publicitários; chancela 4 PUB MKT apoio, ger. financeiro, concedido, como estratégia de marketing, por uma organização a determinada atividade artística, cultural, científica, comunitária, educacional, esportiva ou promocional; chancela 5 m.q. MECENATO (‘apoio financeiro’) (...)” (grifos acrescidos)*

16. Apesar de não se aplicar ao presente caso, pois se trata de norma que dispõe sobre o incentivo ao desporto não profissional, a Lei n.º 11.438, de 29 de dezembro de 2006 (DOU de 29/12/2006), bem define o significado do instituto em análise:

*“Art. 3.º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:*

*I - patrocínio:*

*a) a transferência gratuita, em caráter definitivo, ao proponente (...) de numerário para a realização de projetos desportivos e paradesportivos, com finalidade promocional e institucional de publicidade; (Redação dada pela Lei n.º 11.472, de 2007)*

*b) a cobertura de gastos ou a utilização de bens, móveis ou imóveis, do patrocinador, sem transferência de domínio, para a realização de projetos desportivos e paradesportivos pelo proponente de que trata o inciso V do caput deste artigo; (Redação dada pela Lei n.º 11.472, de 2007)*

*II - doação:*

*(...)”*

17. A partir dessas definições, fica claro que, atendidos todos os requisitos previstos na legislação, as despesas realizadas pela consulente a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação de sua marca comercial, podem ser consideradas como

despesas de propaganda, nos termos do art. 366 do RIR/1999, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

18. Corroborar esse entendimento o Parecer Normativo CST nº 236, de 13 de dezembro de 1974 (DOU 22/1/1975), quando dispõe que:

*“3. As importâncias pagas pelo direito de colocar placas ou veículos semelhantes com fins propagandísticos, em dependências de agremiações esportivas (terrenos, muros, fachadas, outras superfícies, etc.), são admitidas como despesas dedutíveis. Tais pagamentos devem ser considerados como integrantes das despesas de propaganda.”*

19. O raciocínio acima expendido também se amolda à CSLL, uma vez que se aplicam a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, consoante comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (DOU de 23/1/1995), com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995:

*“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) a 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.”*

20. No tocante à segunda questão apresentada, a presente consulta deve ser declarada ineficaz, uma vez que a consulente limita-se a perguntar “qual o percentual de imposto de renda e CSLL a ser deduzido (...) e de que forma isso deve acontecer, neste tipo de despesa”, tratando-se, portanto, de questionamento genérico, em que não há a correta identificação do(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, não descrevendo, completa e exatamente, a hipótese a que se refere e não contendo assim os elementos necessários à sua solução, conforme o art. 18, incisos II e XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

21. De acordo com as normas pertinentes (especialmente o art. 46, **caput**, e o art. 52, incisos I e VIII, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 3º, § 2º, incisos III e IV, e art. 18, incisos II e XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013), é pressuposto da consulta eficaz que a consulente tenha previamente analisado a legislação relativa ao objeto da dúvida e, na consulta, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação, demonstre os pontos em que neles há **lacunas, obscuridade, omissão, contradição** e, com a devida fundamentação, explique a interpretação que entenda correta. Como ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 1970 (DOU de 22/10/1970), *“é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente”* (grifou-se).

22. Impõe-se, dessa forma, declarar a ineficácia da consulta em relação a essa pergunta, registrando-se ainda que a interessada poderá, se for o caso, corrigir os problemas apontados e apresentar nova consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil em relação a esse ponto.

## Conclusão

23. Ante ao exposto, responde-se à consulente que:

a) atendidos todos os requisitos previstos na legislação, as despesas realizadas a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação de sua marca comercial, podem ser consideradas como despesas de propaganda, nos termos do art. 366 do RIR/1999, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) é ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais para sua apresentação, tratando-se de questionamento genérico, em que não há a correta identificação do(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, não descrevendo, completa e exatamente, a hipótese a que se refere e não contendo assim os elementos necessários à sua solução.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente  
SÉRGIO ALVARENGA DE ANDRADE GOMES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira - Cotir.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB -Chefe da SRRF06/Disit

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

## **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 à consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit