



---

**Solução de Consulta nº 114 - SRRF10/Disit**

**Data** 11 de junho de 2012

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

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

CONTRATO DE FRANQUIA. FUNDO DE PUBLICIDADE. TRANSFERÊNCIA DE VALORES. TRATAMENTO.

Valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo do IRPJ.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 224, 279 e 519.

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

CONTRATO DE FRANQUIA. FUNDO DE PUBLICIDADE. TRANSFERÊNCIA DE VALORES. TRATAMENTO.

Valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo da CSLL.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 224, 279 e 519, IN SRF nº 390, de 2004.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

CONTRATO DE FRANQUIA. FUNDO DE PUBLICIDADE. TRANSFERÊNCIA DE VALORES. TRATAMENTO.

Valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, I, e 3º, *caput*; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

CONTRATO DE FRANQUIA. FUNDO DE PUBLICIDADE. TRANSFERÊNCIA DE VALORES. TRATAMENTO.

Valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 70, de 1991, arts. 2º, *caput*, e 10, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

**Relatório**

1. A pessoa jurídica, acima identificada, cujo ramo de atividade é a [...], formula consulta relacionada à correta aplicação da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. Esclarece que é detentora da marca [...], sendo remunerada pela exploração da atividade de licenciamento desse direito.
3. Aduz que administra um fundo de publicidade e propaganda na qualidade de franqueadora, o qual não está relacionado à remuneração pelos referidos direitos. Tal fundo é composto por um “percentual fixo sobre as receitas das unidades franqueadas, que é depositado

em conta corrente específica e têm por finalidade exclusiva adiantar/reembolsar investimentos e despesas na divulgação da MARCA, por meio de publicidade ou propaganda, em benefício de todo o Sistema de Franquia, através de ações em todo o território nacional”. Tais “valores adiantados/reembolsados são para quitar as despesas já assumidas pela franqueadora, ou mesmo para antecipar o pagamento de produtos ou serviços relativos ao marketing. Em ambas as hipóteses, sempre executados por terceiros contratados e nunca pela própria Franqueadora, tanto que no rol dos objetos sociais da proponente não se inclui a exploração de serviços de publicidade e propaganda”.

4. Informa a peticionária que os “adiantamentos/reembolsos de cada Franqueado ocorrem em periodicidade mensal, e em conta bancária específica para cumprimento de obrigações de Publicidade e Propaganda, que é administrada pela Franqueadora. Tais adiantamentos/reembolsos ocorrem mediante emissão de Aviso de Débito da Franqueadora para os Franqueados, que deverão reconhecer a despesa trimestralmente mediante documentos da prestação de contas”.

5. Destaca, ainda, que ao “final de cada trimestre ocorre a prestação de contas, com o ‘zeramento’ de seu saldo. No entanto, e somente nesse caso, eventual saldo positivo poderá ser reconhecido como receita da Franqueadora e, portanto com incidência de tributos”.

6. Segundo a interessada, o seu procedimento no concernente à contabilização dos adiantamentos/reembolsos em tela é realizado mediante: 1) débito em conta bancária específica e crédito no passivo, em obrigações com propaganda, por ocasião do depósito de adiantamento/reembolso, e 2) débito em obrigações com propaganda e crédito em conta bancária específica, no momento do cumprimento das obrigações. Ou seja, nada transita pelas contas de resultado.

7. Entende a peticionante que os precitados “adiantamentos/reembolsos, efetuados por todos os Franqueados que se beneficiam economicamente das ações de marketing, não se caracterizam como receita, tão-pouco como lucro, da Franqueadora”, pois ela seria “mera depositária/administradora dos valores que compõem o Fundo de Publicidade e Propaganda”.

8. Menciona o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, de 1988, o qual seria aplicável a seu caso, pois inexistiria respaldo legal para tributar os aludidos adiantamentos/reembolsos de cada franqueado.

8.1. Traz à tona, ainda, *a posteriori*, em virtude do Termo de Intimação n.º [...], normas tributárias que disciplinam a matéria apresentada, do seguinte modo:

*Levando em consideração o princípio da legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, que determina que só haverá cobrança, instituição ou modificação de tributo quando houver a devida previsão legal para isto, bem como que a exploração de serviços de publicidade e propaganda não estão inclusos no rol de objetivos sociais da proponente, entende a Consulente que sobre os valores contabilizados a título de adiantamento/reembolso não poderá haver a incidência do art. 15 da Lei n.º 9.249/95 nem o art. 25 da Lei n.º 9.430/96 para fins de IRPJ, tampouco a incidência do art. 29 da Lei n.º 9.430/96, ou mesmo do art. 22 da Lei n.º 10.864/03 que alterou o art. 20 da Lei n.º 9.249/95, para fins de CSLL, por não se tratar de lucro da Franqueadora. Por fim, por não haver faturamento da Franqueadora, entende a Consulente que não há a incidência dos arts. 1º e 2º da Lei n.º 9.718/98 para fins do cálculo de PIS e da COFINS.*

9. Em suma, a dúvida da interessada está redigida nestes termos:

*a) Isto posto, pergunta:*

*a.1) A Consulente, pelo fato de administrar conta bancária específica de Fundo de Publicidade e Propaganda das relações de franquia, deve tributar PIS, COFINS, IRPJ e CSLL por ocasião dos depósitos efetuados pelos Franqueados nessa conta a título de adiantamento/reembolso?*

*a.2) Caso a resposta anterior seja pela não tributação, que é o que entende a Consulente, deve a Franqueadora tributar os referidos tributos sobre o saldo que não for utilizado nos gastos com propaganda, então realmente considerado essa parcela dos depósitos como receita?*

*a.3) Caso sejam tributados os referidos recursos, qual a base legal para cada incidência tributária?*

10. Cabe registrar que em decorrência de intimação levada a efeito em 25.04.2012, cuja ciência se deu em 03.05.2012, a peticionante apresentou modelo padronizado de contrato de franquia, o qual dispõe acerca de direitos e obrigações entre a franqueadora (consulente) e as suas franqueadas.

## **Fundamentos**

11. Transcrevem-se, inicialmente, as cláusulas 19 a 23, do contrato de franquia (padronizado) celebrado entre franqueadora e franqueadas, as quais dispõem (destacou-se):

### **DA PUBLICIDADE**

*19. A publicidade, o marketing, a propaganda e a comunicação serão desenvolvidos exclusivamente pela FRANQUEADORA, para todo o sistema de franquia, devendo a FRANQUEADA atender aos padrões e orientações que receber da FRANQUEADORA.*

*20. A FRANQUEADA deverá solicitar prévia e expressa autorização para promover ou participar de ações de publicidade, marketing, propaganda e comunicação promovidas por terceiros.*

*21. As despesas com publicidade, marketing, propaganda e comunicação, de abrangência nacional, serão pagas com os recursos do Fundo de Publicidade, constituído do recurso obtido com a Taxa de Publicidade (cláusula 23, alínea "c").*

*21.1. O Fundo de Publicidade será administrado exclusivamente pela FRANQUEADORA, que regularmente deverá prestar contas trimestralmente de sua administração à FRANQUEADA.*

*22. As despesas com publicidade, marketing, propaganda e comunicação, de abrangência regional e local, ou apenas da unidade franqueada, serão de responsabilidade da FRANQUEADA.*

*22.1. Entendendo conveniente para o sistema de franquia, a FRANQUEADORA poderá, a seu exclusivo critério, utilizar recursos do Fundo de Publicidade para pagar parte ou o total dessas despesas.*

### **DA CONTRAPRESTAÇÃO DA FRANQUEADA**

23. *Em contraprestação da cessão do direito de uso da marca [...], do fornecimento do know-how, dos anexos (Manuais de Franquia, de Informática, Técnico de Arquitetura e de Comunicação e Marketing), dos treinamentos, do auxílio na análise e escolha do ponto de instalação da unidade franqueada, da consultoria e assessoria na estruturação da unidade franqueada, da seleção do mix de produtos, baseado nas tendências de mercado, da gestão dos pedidos e fornecimento de produtos junto aos fornecedores, da elaboração, desenvolvimento, administração e execução de políticas de publicidade, marketing, propaganda e comunicação, da gestão do sistema de franquia, além dos demais serviços prestados em razão do contrato, a FRANQUEADA pagará à FRANQUEADORA:*

*a) Taxa de Franquia: [...], no ato da assinatura deste documento, que vale como recibo;*

*b) Taxa de Royalties: 10% (dez por cento) do valor mensal bruto das compras realizadas pela FRANQUEADA, até o dia dez (10) do mês subsequente ao do faturamento pelos fornecedores;*

*c) Taxa de Publicidade: 3% (três por cento) do valor mensal bruto do faturamento da FRANQUEADA, até o dia dez (10) do mês subsequente ao vencido. Este repasse, destina-se exclusivamente a custear as despesas ou investimentos previstos na cláusula 21 deste instrumento, sempre executadas por terceiros contratados e nunca remunerando a própria franqueadora.*

12. Anote-se que os adiantamentos das empresas franqueadas para a franqueadora (consulente), previsto nas cláusulas contratuais acima referidas, objetivam fazer frente a despesas com propaganda, em face da centralização de atividades ligadas à propaganda e publicidade na franqueadora.

13. Todavia, os aludidos adiantamentos não ensejam a mera recomposição patrimonial de valores despendidos pela empresa franqueadora, dado que esses recursos advindos das franqueadas produzem um visível benefício na pessoa jurídica detentora da marca (bem intangível) que está efetivamente administrando tais importâncias e adicionando valor a esse bem intangível, integrante do seu ativo imobilizado. A pessoa jurídica centralizadora (consulente) dos recursos assume todas obrigações perante terceiros, deixando de ser uma mera recebedora dos valores provenientes das empresas franqueadas. Reproduz-se a cláusula 19 do acima mencionado contrato de franquia (grifou-se):

### **DA PUBLICIDADE**

**19.** *A publicidade, o marketing, a propaganda e a comunicação serão desenvolvidos exclusivamente pela FRANQUEADORA, para todo o sistema de franquia, devendo a FRANQUEADA atender aos padrões e orientações que receber da FRANQUEADORA.*

14. Assim sendo, tais ingressos, representam, em verdade, receita da peticionante - empresa que está efetivamente prestando serviços às empresas franqueadas através da contratação de pessoas jurídicas especializadas em propaganda, a qual é um modo específico de apresentar informação sobre um produto e/ou marca. Cabe destacar que, conforme estabelece a cláusula 23, “c”, constante do contrato de franquia, as franqueadas têm a obrigação de destinar um percentual de 3% (três por cento) do seu faturamento para a

franqueadora, Essa adesão compulsória está inserida em capítulo denominado “**DA CONTRAPRESTAÇÃO DA FRANQUEADA**” (vide item 11 supra), caracterizando uma contraprestação pelos serviços prestados pela franqueadora (consulente).

15. Mesmo que a franqueadora (proprietária da marca) contrate terceiros para realizar serviços de propaganda, há prestação de serviços da empresa centralizadora (franqueadora) às demais empresas franqueadas, de modo que os referidos adiantamentos seriam no máximo antecipação de receitas que se realizam por ocasião da contratação dos serviços de propaganda, publicidade, marketing, etc., devendo, por conseguinte, ser escriturados como receita tributável da empresa centralizadora.

16. Trazem-se à tona as lições de Hiromi Higuchi e outros, na obra *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática* (IR Publicações: São Paulo, p. 889/890, 33ª edição):

*Muitas empresas estão contabilizando incorretamente, como recuperação de despesas ou custos, as receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo. Assim, o departamento jurídico ou o centro de processamento de dados estão em uma empresa e prestam serviços para outras empresas do grupo. As despesas e os custos desses departamentos são rateados para as demais empresas do grupo mediante emissão de notas de débitos.*

*A nota de débito não é um documento idôneo para aquela finalidade. A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir **pagamento feito por uma empresa em nome da outra**. Assim, se a empresa A paga salários de funcionários registrados na empresa B, a empresa A poderá emitir nota de débito para transferir o valor pago. O mesmo acontece quando uma empresa paga duplicata sacada contra outra empresa.*

*No caso de rateio de despesas ou custos, por exemplo, do departamento jurídico, entre várias empresas do mesmo grupo, o documento idôneo é a **nota fiscal ou fatura de serviço**. O valor da operação deve ser escriturado como **receita operacional**, com incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, assim como do ISS, e não como recuperação de despesas e custos.*

(grifou-se)

17. No caso em exame, a consulente paga os fornecedores de serviços em nome próprio e não em nome das franqueadas, porque os serviços de propaganda são contratados em seu nome. Tal fato revela a inexistência de um mero repasse de recursos, pois existe uma contraprestação pelos serviços prestados.

18. Portanto, as referidas transferências de valores realizadas por empresas franqueadas à franqueadora, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, configuram receitas oriundas de serviços prestados pela consulente.

19. Tal situação produz reflexos na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Os arts. 224 e 279 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), definem receita bruta. O art. 224 (matriz legal: art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995), está inserido na parte que trata do pagamento mensal por estimativa do imposto e o art. 279 (matriz: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964;

Decreto-Lei n.º 1.598, de 24 de dezembro de 1977) na parte que trata da apuração do lucro real. Para efeito de apuração do lucro presumido, atente-se para o disposto no art. 25 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo que o art. 519 do RIR/1999 considera como receita bruta a definida no art. 224.

21. Igual conclusão aplica-se por ocasião da apuração da base de cálculo da CSLL, a qual segue as mesmas normas de apuração do IRPJ previstas no art. 247 e demais artigos pertinentes à espécie do RIR/1999, a teor do art. 6º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dos arts. 28 e 29 da Lei n.º 9.430, de 22 de dezembro de 1996, e da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3º.

22. No que tange à apuração das contribuições sociais em tela, as mesmas conclusões, acima expendidas, devem ser aplicadas. Vale dizer, os supracitados valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, constituem receita tributável no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, arts. 2º, I, e 3º, *caput*, da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; e da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, arts. 79, XII, e 80, e da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º; e da Cofins, nos moldes da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 2º, *caput*, e 10, parágrafo único; Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei n.º 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80, e da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º.

## Conclusão

23. Ante o exposto, conclui-se que os valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB n.º 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração.

Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB n.º 740, de 2007.

O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]

**JORGE AUGUSTO GIRARDON DA ROSA**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009

DOU de 14.04.2009