



Solução de Consulta nº 110 - Cosit

Data 26 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

O IRPJ apurado pelo Lucro Real incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; CC, arts. 121 a 130; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12; RIR/2018, arts. 210, 258, § 1º, 259, *caput*, e 397.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A CSLL apurada pelo Lucro Real incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; CC, arts. 121 a 130; Lei nº 8.981/1995, art. 57; Lei nº 7.689/1988, art. 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12; RIR/2018, arts. 210, 258, § 1º, 259, *caput*, e 397.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 10.637/2002, arts. 1º, §§ 1º e 2º; CC, arts. 121 a 130; MP nº 2.158-35/2001, art. 20; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Cofins apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 10.833/2003, arts. 1º, §§ 1º e 2º; CC, arts. 121 a 130; MP nº 2.158-35/2001, art. 20; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa dedicar-se ao comércio varejista de combustíveis e ser tributada pelo regime do Lucro Real, sujeitando-se à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. A consulente relata que, a cada cinco anos, ela e a pessoa jurídica que lhe fornece combustíveis para revenda celebram um *Contrato Particular de Antecipação de Bonificação por Performance*, em razão do qual o fornecedor paga-lhe determinada quantia a vista, a título de bonificação, e, em contrapartida, ela lhe garante exclusividade no fornecimento de combustíveis, além de comprometer-se a adquiri-los mensalmente nas quantidades estipuladas no referido contrato. Caso descumpra as cotas de aquisição mensais pactuadas, a consulente deve restituir integralmente a bonificação ao fornecedor de combustíveis.

3. Isso posto, a consulente indaga:

a) se o valor recebido de seu fornecedor de combustíveis como antecipação de bonificação por performance encontra-se sujeito às incidências do Imposto de Renda (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

b) em caso positivo, qual é o regime adotado no reconhecimento dessa receita.

Fundamentos

Caracterização da antecipação de bonificação monetária por performance

4. A bonificação monetária por performance recebida após o cumprimento de metas pré-estabelecidas decorre do desempenho das atividades empresariais da pessoa jurídica bonificada. Consequentemente, seu valor integra a receita operacional e a receita bruta desse beneficiário, conforme se depreende do exame dos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende : (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

5. Como a antecipação do recebimento dessa bonificação não tem o condão de alterar sua natureza jurídica, o valor da bonificação monetária por performance recebido antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas também integra a receita operacional e a receita bruta da pessoa jurídica bonificada.

6. A diferença entre essas duas situações é que, enquanto o recebimento posterior ao cumprimento das metas pré-estabelecidas tem caráter definitivo, o recebimento anterior tem caráter condicional, vinculado ao cumprimento das referidas metas.

7. A disciplina jurídica aplicável às cláusulas condicionais dos atos jurídicos em geral está prevista nos arts. 121 a 130 do Código Civil – CC (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), enquanto a disciplina jurídica aplicável às cláusulas condicionais dos fatos geradores de tributos em particular está prevista nos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Código Civil

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.

Art. 123. Invalidam os negócios jurídicos que lhes são subordinados:

I - as condições física ou juridicamente impossíveis, quando suspensivas;

II - as condições ilícitas, ou de fazer coisa ilícita;

III - as condições incompreensíveis ou contraditórias.

Art. 124. Têm-se por inexistentes as condições impossíveis, quando resolutivas, e as de não fazer coisa impossível.

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 126. Se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e, pendente esta, fizer quanto àquela novas disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis.

Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.

Art. 129. Reputa-se verificada, quanto aos efeitos jurídicos, a condição cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte a quem desfavorecer, considerando-se, ao contrário, não verificada a condição maliciosamente levada a efeito por aquele a quem aproveita o seu implemento.

Art. 130. Ao titular do direito eventual, nos casos de condição suspensiva ou resolutiva, é permitido praticar os atos destinados a conservá-lo.

Código Tributário Nacional

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

8. Dessa forma, o recebimento de bonificação monetária por performance em momento anterior ao cumprimento das respectivas metas está sujeito a uma condição resolutiva (na dicção do CC) ou resolutória (na dicção do CTN).

8.1 Tal condição é o descumprimento das metas pactuadas e opõe-se ao direito ao recebimento da bonificação – enquanto as metas de performance pré-estabelecidas forem cumpridas, o recebimento antecipado da bonificação é eficaz e o comerciante varejista faz jus ao valor recebido. Entretanto, caso as metas sejam descumpridas, ocorre o implemento da condição resolutória, e o recebimento da bonificação perde sua eficácia, surgindo para a pessoa jurídica bonificada a obrigação de restituí-la à outra pessoa jurídica contratante (CC, art. 128, parte inicial).

9. Desse modo, desde a conclusão do negócio a pessoa jurídica bonificada tem direito ao recebimento da bonificação em questão, sob condição resolutória (CC, art. 127), considerando-se ocorrido o respectivo fato gerador a partir do momento da celebração do negócio (CTN, art. 117, II), respeitado o regime de competência.

Antecipação de bonificação monetária por performance e incidência do IRPJ e da CSLL

10. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018) estabelece:

Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 -

Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Integram a base de cálculo todos os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II, e art. 27, caput, inciso II).

§ 2º A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da sua origem e da sua forma de percepção. (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º)

(...)

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, e art. 67, caput, inciso XI; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

(...)

Art. 261. (Exclusões e Compensações do Lucro Líquido)

(...)

Art. 397. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

11. Examinando-se os artigos transcritos no item anterior, verifica-se que:

a) o Lucro Real é a base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo regime de mesmo nome e seu montante é igual ao *lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR/2018 (art. 258);*

b) na determinação do Lucro Real, as exclusões ou compensações do Lucro Líquido prescritas ou autorizadas pelo RIR/2018 (em especial as do art. 261) não incluem bonificações monetárias condicionais;

c) o Lucro Líquido é integrado pelo Lucro Operacional (art. 259); e

d) a exemplo do que ocorre com as receitas financeiras citadas no art. 397, as bonificações monetárias condicionais estão incluídas no Lucro Operacional da pessoa jurídica que as recebe.

12. Sendo assim, o IRPJ apurado no regime do Lucro Real pela pessoa jurídica bonificada incide sobre as bonificações monetárias por performance recebidas antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas.

13. Essa mesma conclusão também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em decorrência do previsto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Antecipação de bonificação monetária por performance e incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

14. Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, **admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do artigo 1º de cada uma dessas leis.**

Lei nº 10.637/2002

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)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep 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:

(...)

Lei nº 10.833/2003

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:

(...)

15. Assim, a legislação de regência estabelece detalhadamente quais receitas podem ser excluídas das bases de cálculo das referidas contribuições, e, assim sendo, todas as receitas que não se encontram expressamente excluídas pela legislação devem sofrer tributação.

16. Dessa forma, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas de forma não cumulativa pela pessoa jurídica bonificada incidem sobre as bonificações monetárias por performance recebidas antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas por se tratarem de receitas auferidas pela pessoa jurídica consulente.

Regime de reconhecimento das receitas aplicável à antecipação de bonificação monetária por performance

17. Na legislação do Imposto de Renda, conforme previsão dos arts. 258, § 1º, e 259, *caput*, do RIR/2018 (transcritos anteriormente), a apuração do Lucro Líquido e, conseqüentemente, do Lucro Real, segue as disposições/preceitos da lei comercial, ou seja, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), cujo art. 177 determina:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

18. O regime de competência aplicado ao caso em análise implica o reconhecimento da receita durante o transcurso do prazo de 5 anos pactuado no contrato.

19. O mesmo regime de competência também se aplica à apuração da CSLL, por força do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que dispõe:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

20. Já a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sempre segue o regime adotado na apuração do IRPJ e da CSLL apurados pelo Lucro Real, como se depreende do art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

Conclusão

21. Com base no exposto, conclui-se que a bonificação monetária por performance recebida antecipadamente:

- a) encontra-se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo Lucro Real, bem como à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não cumulativa; e
- b) deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

(Assinado digitalmente)

ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri e à Cotir.

(Assinado digitalmente)

MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUZA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

(Assinado digitalmente)

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador 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 ao consulente.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit