



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

263 – COSIT

DATA

17 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CESSÃO DE DIREITOS SOBRE CULTIVAR. RECONHECIMENTO DA RECEITA BRUTA.

Na hipótese de cessão de direitos relativos à propriedade intelectual referente a cultivar, cuja remuneração é calculada de acordo com o preço médio por quilograma de sementes comercializadas pelo licenciado, fixado em contrato, e paga em uma única parcela anual, na época de safra, a pessoa jurídica cedente dos direitos tributada com base no lucro presumido pelo regime de competência deverá considerar na apuração da receita bruta do trimestre-calendário as parcelas que lhe cabem sobre todas as vendas realizadas pelo licenciado nesse período, independentemente do recebimento de qualquer importância.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 43; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, *caput*, 5º, e 25, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26, § 4º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formalizada em duas petições.

2. A primeira petição assim está escrita (folha 17):

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A consulente desenvolve cultivares de trigo por meio de um programa de melhoramento genético e recebe Royalties pelo uso desses cultivares de parceiros terceirizados. É celebrado um contrato de licenciamento, onde a remuneração dos

royalties é determinada pela quantidade de quilograma de grão, incidentes sobre todo e qualquer volume de semente comercializado pelo licenciado, cujo pagamento para a consulente ocorre em uma única parcela anual, na época de safra.

II – QUESTIONAMENTOS

Por ser a consulente optante pelo regime lucro presumido, deve provisionar esses valores mensalmente? Qual seria o fato gerador dessa receita?

3. Por meio do Termo de Intimação constante nas folhas 18 e 19, a interessada foi instada a comprovar a adesão do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) e também a adequar sua petição de consulta ao prescrito nos itens I, II e III do modelo de consulta de que trata o Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, nestes termos (sublinhou-se):

2. Ao preencher o referido modelo, o interessado deve atentar-se às observações constantes dos itens I, II e III dele a seguir transcritas e, em caso, específico, à do item IV.

I - A consulta deverá versar sobre fato determinado e incluir a descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à sua elucidação. Não é suficiente indicar o fato ocorrido e o dispositivo da legislação tributária a ele aplicável. O consulente deverá expor a matéria completa e detalhadamente, examinar a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente e evidenciar sua dúvida sobre a interpretação da legislação tributária.

II - Da consulta deverão constar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram sua apresentação.

III - Neste item, o consulente deverá enumerar objetivamente os questionamentos a serem solucionados.

4. Em atendimento à supracitada intimação, a interessada comprovou a adesão ao DTE (folha 25) e apresentou nova petição de consulta (folhas 23 e 24), com o seguinte teor:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Empresa optante pelo lucro presumido, regime de competência, com atividade principal cadastrada no CNAE sob Nº 72.10-0-00 - Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais.

É detentora de propriedades intelectuais de genética de sementes de trigo, devidamente registradas pela empresa, que por meio de contratos de licenciamentos para produção e comercialização de sementes com a genética da empresa, cede os seus direitos em troca de remuneração monetária de royalties, calculada por quilograma de semente comercializada pelo licenciado e preço médio fixado em contrato.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Arts. 43 e 114 da Lei Nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, Art. 26 da Instrução normativa RFB Nº 1700 de 14 de Março de 2017, Art. 26 da Instrução normativa RFB Nº 1881 de 03 de Abril de 2019, Art. 1º da Lei Nº 8.846 de 21 de Janeiro de 1994.

III - QUESTIONAMENTOS

- 1) Em que momento ocorre o fato gerador da receita de royalties?
- 2) Em que momento esta receita gera as obrigações de recolhimento dos tributos sobre esta operação?
- 3) Em qual momento é efetivada a operação para emissão recibo ou documento equivalente?

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da solução de consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

6. Ainda de forma preliminar, importa recordar que, para que a consulta produza seus efeitos legais, as normas relativas a essa espécie de processo (especialmente: art. 46, *caput*, e o art. 52, incisos I e VIII, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; arts. 13, incisos I e II, e 27, incisos I, II e XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021) exigem que o consulente tenha previamente analisado a legislação tocante ao objeto da dúvida e, na consulta, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação, demonstre os pontos em que neles haja lacunas, obscuridade, omissão, contradição e, com a devida fundamentação, explique a interpretação que entenda correta. Como ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Diário Oficial da União de 22.10.1970), “é necessário expor com detalhes, **examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente**” (destacou-se).

7. Visto que a petição de consulta (folha 17) não atendia a esses requisitos, a consulente foi intimada a cumpri-los, conforme relatado no item 3. A petição apresentada em atendimento à intimação, entretanto, contém essencialmente o mesmo teor da anterior, com o acréscimo da (mera) citação de alguns dispositivos legais – cabe notar que sequer há a identificação do tributo a que se referem seus questionamentos (ela alude genericamente aos “tributos sobre esta

operação”). Por conseguinte, caberia a declaração de ineficácia da consulta, com fundamento nos arts. 13, incisos I e II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

8. Todavia, com base na autorização do art. 52, inciso VIII, do Decreto nº 70.235, de 1972, a consulta será solucionada no que toca apenas ao reconhecimento da receita bruta proveniente da atividade descrita pela consulente, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda, porquanto ela mencionou o art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que versa sobre a receita bruta, e o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que trata do fato gerador desse imposto.

9. Convém detalhar a questão a ser resolvida. A consulente informa ser “detentora de propriedades intelectuais de genética de sementes de trigo, devidamente registradas pela empresa, que por meio de contratos de licenciamentos para produção e comercialização de sementes com a genética da empresa, cede os seus direitos em troca de **remuneração** monetária de royalties, **calculada por quilograma de semente comercializada pelo licenciado e preço médio fixado em contrato**” (destacou-se). O pagamento “ocorre em uma única parcela anual, na época de safra”.

10. Trata-se, portanto, de definir o momento de reconhecimento da receita decorrente dessa atividade para fins do Imposto sobre a Renda, tendo em conta a condição da consulente de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que adota o regime de competência para reconhecimento de suas receitas (art. 215, § 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

11. Os rendimentos da atividade descrita pela consulente são classificados como **royalties** pela legislação do Imposto sobre a Renda, em conformidade com o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (art. 44 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018):

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.

12. Para determinação do lucro presumido em relação à receita de **royalties**, consoante prescrevem o art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “c”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a **receita bruta** (sublinhou-se):

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

(...)

Lei nº 9.249, de 1995

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

(...)

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

(...)

13. Conforme dispõe o art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, a receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro 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.

(...)

14. O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, está disciplinado no art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, citado pela consultante, o qual se transcreve parcialmente (sublinhou-se):

Art. 26. 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.

(...)

§ 4º Salvo disposição em contrário, a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado.

(...)

15. O disposto no § 4º do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, provém do art. 43 do CTN, o qual estabelece o fato gerador do Imposto sobre a Renda (sublinhou-se):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

16. Em síntese, constitui fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de todo acréscimo patrimonial, de qualquer origem, independentemente da denominação que se atribua à receita ou ao rendimento – e qualquer das duas hipóteses (disponibilidade econômica ou jurídica) é bastante para configurar o fato gerador do imposto (arts. 113, § 1º, e 114 do CTN).

17. A disponibilidade jurídica diz respeito à aquisição do **direito ao recebimento** dos acréscimos patrimoniais e está associada ao regime de competência, ao passo que a disponibilidade econômica diz respeito ao seu **efetivo recebimento** e está associada ao regime de caixa.

18. A essência do regime de competência está materializada no art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (sublinhou-se):

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

(...)

19. Ensina o Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de setembro de 1977 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 12.09.1977), que o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas **em função do momento em que nasce o direito ao rendimento** ou a obrigação de pagar a despesa” (grifou-se).

20. Portanto, para que ocorra o fato gerador do Imposto sobre a Renda e o conseqüente reconhecimento da receita bruta segundo o regime de competência não é necessário o efetivo recebimento das importâncias que lhe são correspondentes; basta que o contribuinte adquira o direito à percepção dessas importâncias.

21. No caso concreto, a remuneração da consulente é “calculada por quilograma de semente comercializada pelo licenciado e preço médio fixado em contrato”. Por conseguinte, a cada operação de venda das sementes objeto de licenciamento a consulente adquire o direito à percepção da parcela que lhe cabe no negócio (ocorre a aquisição da disponibilidade jurídica da renda), o que implica o reconhecimento da respectiva receita bruta para efeito do Imposto sobre a Renda.

22. Uma vez que o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido é determinado “por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário” (arts. 1º, *caput*, e 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), a consulente deverá considerar na apuração da receita bruta do trimestre todos os fatos geradores ocorridos nesse período (todas as vendas que lhe dão direito ao recebimento de *royalties*), devendo o correspondente imposto ser pago “até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração”, observadas as disposições do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

23. Ante o exposto, conclui-se que, na hipótese de cessão de direitos relativos à propriedade intelectual referente a cultivar, cuja remuneração é calculada de acordo com o preço médio por quilograma de sementes comercializadas pelo licenciado, fixado em contrato, e paga em uma única parcela anual, na época de safra, a pessoa jurídica cedente dos direitos tributada com base no lucro presumido pelo regime de competência deverá considerar na apuração da receita

bruta do trimestre-calendário as parcelas que lhe cabem sobre todas as vendas realizadas pelo licenciado nesse período, independentemente do recebimento de qualquer importância.

À consideração do Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinatura digital

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit