

CPC 47 (IFRS 15): ASPECTOS TRIBUTÁRIOS NA NOVA NORMA CONTÁBIL SOBRE RECEITAS

*CPC 47 (IFRS 15): TAX ASPECTS IN THE NEW REVENUES
ACCOUNTING STANDARD*

Heron Charneski

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP). E-mail: heron@charneski.com.br

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo realizar uma análise teórica básica ao Pronunciamento CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, obrigatório no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2018, com o objetivo de discutir potenciais questões tributárias emergentes dessa nova norma contábil sobre reconhecimento de receitas. O estudo examina a possibilidade de determinados critérios contábeis do CPC 47 servirem de base para a apuração de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), como no caso da separação de obrigações de desempenho relacionadas a aquisição de bens ou serviços adicionais, e propõe uma análise crítica a respeito das posições que cercam a neutralidade tributária do CPC 47 no Brasil. O trabalho analisa ainda se há compatibilidade entre a separação de obrigações de desempenho, prevista no CPC 47, e as regras de competência de tributos estaduais e municipais sobre vendas de bens e serviços (ICMS e ISS).

PALAVRAS-CHAVE: CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE, RECONHECIMENTO DE RECEITA, NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA, TRIBUTOS FEDERAIS SOBRE A RENDA E A RECEITA (IRPJ, CSLL, PIS E COFINS), TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS SOBRE BENS E SERVIÇOS (ICMS E ISS)

ABSTRACT

The present work performs a basic theoretical analysis of IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers, incorporated in Brazil as CPC 47, where it is mandatory starting on January 1st, 2018, in order to discuss potential tax issues emerging from this new accounting standard on revenue recognition. The study examines the possibility that certain accounting criteria of IFRS 15 may serve as a basis for the determination of federal taxes (IRPJ, CSLL, PIS and CO-FINS), as in the case of separation of performance obligations related to the acquisition of additional goods or services, and proposes a critical analysis regarding the

positions surrounding the tax neutrality of CPC 47 in Brazil. The paper also analyzes if there is compatibility between the separation of performance obligations standard provided for in CPC 47 and the state and municipal tax rules on sales of goods and services (ICMS and ISS).

KEYWORDS: IFRS 15 – REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS, REVENUE RECOGNITION, TAX NEUTRALITY, FEDERAL TAXES ON INCOME AND REVENUE (IRPJ, CSLL, PIS AND COFINS), STATE AND MUNICIPAL TAXES ON GOODS AND SERVICES (ICMS AND ISS)

1. INTRODUÇÃO

A receita, primeira linha da demonstração do resultado do exercício, representa fenômeno inerente à compreensão do desempenho financeiro de qualquer organização. Qualquer mudança no critério de reconhecimento de receitas pode afetar a forma como se avalia esse desempenho. Já foi notado, por exemplo, que a prática mais comum na contabilidade brasileira, de reconhecer a receita na data da emissão da nota fiscal, teria impactado, nas demonstrações contábeis de 2010 das empresas não financeiras listadas em bolsa, em 5% o lucro líquido, e em 6% o patrimônio líquido, em razão de julgamentos exigidos pela adoção inicial do “padrão IAS/IFRS”, em particular pelo Pronunciamento Técnico CPC 30(R1) – Receitas (“CPC 30(R1)”)², hoje revogado.

A entrada em vigor do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (“CPC 47”), obrigatório no Brasil desde 1º de janeiro de 2018, com efeitos retroativos para reapresentação das demonstrações de 2017, traz uma gama adicional de preocupações. A norma, resultado da adesão brasileira à IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, está inserida no contexto do processo de convergência das práticas contábeis locais às normas internacionais de contabilidade. E esse processo, com marco legal na Lei n. 11.638, de 27 de dezembro de 2007, possui uma característica peculiar. É que, contrário da maioria dos outros países, em que as demonstrações contábeis segundo o padrão IAS/IFRS são somente as consolidadas, no Brasil, as demonstrações contábeis sujeitas à convergência são as individuais, que também servem de base para o cálculo e o pagamento de tributos e dividendos, e também como ponto de apoio para a constituição de diversas outras relações jurídicas, o que constitui um problema a ser sempre lembrado.

Nesse contexto, o presente trabalho persegue dois objetivos.

O objetivo inicial, nas duas primeiras seções, é realizar uma sucinta e limitada exposição teórica do CPC 47, sem a pretensão, por certo, de examinar todos os seus detalhes e

1 Refere-se ao conjunto de normas de contabilidade emitidas pelo IASC (International Accounting Standards Committee), constituído em 1973, conhecidas como “IAS (International Accounting Standards)” e pelo seu sucessor desde 2001, o IASB (International Accounting Standards Board), conhecidas como IFRS (International Financial Reporting Standards).

2 SANTOS, Edilene Santana. Impacto total da implementação do IFRS no lucro e patrimônio líquido das empresas brasileiras. Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS v. 12, n. 3. São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2015, p. 234.

complexos vieses. A norma, cujas origens remontam ao “Acordo de Norwalk” celebrado em 2002 entre o órgão regulador europeu IASB e o seu congênera norte-americano FASB – *Financial Accounting Standards Board*, reflete a busca de acordos conceituais amplos para a construção de um modelo único para reconhecimento de receitas em contratos com clientes. A identificação na norma de referenciais conceituais em institutos da *common law* apresenta paradigmas para refletir sobre como o sistema jurídico também pode influenciar a contabilidade.

Como objetivo de fundo que se desdobra nas seguintes e últimas duas seções, o trabalho pretende discutir pontos de contato específicos entre o CPC 47 e o direito tributário brasileiro, à luz das referidas peculiaridades da convergência local ao padrão IAS/IFRS. Em primeiro lugar, pretende-se debater se a alteração nos critérios contábeis de reconhecimento de receitas pode também afetar a mecânica dos tributos federais diretamente incidentes sobre as receitas (no caso, o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS), à luz, inclusive, de uma análise crítica da regulamentação recente por meio da IN RFB n. 1.771/2017. Em essência, quer-se investigar se a louvável iniciativa de neutralização tributária das regras contábeis realmente deveria servir para interditar efeitos em determinadas hipóteses em que as próprias previsões do CPC 47 indicam uma visão compatível com a noção tributária de renda baseada no regime de competência. Em segundo lugar, o trabalho buscará discutir se a mera separação de obrigações de desempenho, prevista na norma contábil, teria alguma relevância para delimitar competências tributárias para fins de tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS) incidentes nas operações de vendas de bens e serviços.

Não é óbvio sintetizar todos os pontos de mudança ou divergência de norma tão abrangente e complexa como o CPC 47. O futuro dirá se outras situações, porventura ainda não contempladas na regulamentação e derivadas da aplicação da norma contábil, reclamarão ou não neutralização fiscal. Com esta cautela, o trabalho se limitará a comentar apenas algumas poucas dessas situações.

2. INFLUÊNCIAS DOS SISTEMAS JURÍDICOS SOBRE A CONTABILIDADE

São variadas as incursões dos juristas na busca da identificação de um caráter jurídico da contabilidade. Em parecer lavrado em 1976, pouco antes da publicação da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.), Fábio Konder Comparato descrevia o balanço, com apoio em doutrina italiana, como um negócio jurídico de certificação, com eficácia dispositiva, pelo qual o titular do patrimônio balanceado o aprova para que, apenas após essa aprovação, tenha valor e eficácia jurídica³. Em paralelo, já se definiu o “direito contábil” como um “regime jurídico da técnica contábil”⁴, ou como o “conjunto de normas que regulam e disciplinam a

3 COMPARATO, Fábio Konder. A natureza jurídica do balanço. In: COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 35.

4 BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 117.

matéria contábil”⁵, ou ainda como “um ramo autônomo de estudo jurídico, posicionado entre o direito privado empresarial em sentido lato (direito societário, direito dos contratos comerciais, direito de propriedade intelectual, direito falimentar) e o direito público, especialmente o tributário”⁶.

Independentemente da viabilidade teórica dessas propostas, e ainda que o caráter jurídico da contabilidade (ou mesmo das demonstrações por esta retratadas) não seja ainda um tema pacífico, a evolução de tais preocupações tem como origem os sistemas jurídicos em que ocorreu uma intensa positividade da matéria contábil a partir do direito mercantil. Na experiência brasileira, ainda antes da convergência ao padrão IAS/IFRS a Lei n. 6.404/1976 dedicou o seu Capítulo XV às demonstrações financeiras (o chamado “capítulo contábil” da Lei das S.A.) e exigiu que a escrituração da companhia obedecesse aos preceitos da legislação comercial e da mesma lei e aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo” (art. 177, *caput*). Soma-se a isso a forte interferência de órgãos reguladores estatais (como CVM, Banco Central, Receita Federal e outros) sobre a matéria contábil, para que esta se tornasse alvo de captura pelo pensamento jurídico.

Não se há de descurar que a contabilidade possui a sua própria maneira de enxergar e retratar a realidade. Afinal, em uma economia de mercado, a contabilidade desempenha um papel fundamental de reduzir a assimetria informacional entre os participantes desse mercado, usuários internos e externos das informações contábeis. Nesse sentido, as técnicas contábeis, mesmo quando não formalizadas em normas jurídicas, são “instituições”, na acepção de Douglass North⁷, capazes de auxiliar a reduzir os custos da interação humana e de dar uma estrutura eficiente às relações entre as pessoas. Poder-se-ia até dizer que a função informacional representa a essência da contabilidade segundo o padrão IAS/IFRS, que se presta a “fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade”⁸.

Ao mesmo tempo, quando disciplinada em sistemas jurídicos com características de maior positividade, a contabilidade desempenha uma função de apoio normativo especialmente relevante e, em alguns casos, talvez até mais proeminente.

Essa função “jurídica” da contabilidade poderia então ser percebida como mais intensa nos países que adotam o direito romano-germânico (*civil law*), enquanto a função

5 NAVARRO FAURE, Amparo. El derecho tributario ante el nuevo derecho contable. Madrid: Wolters Kluwer, 2007, p. 23.

6 FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 18; 124.

7 NORTH, Douglass C. Institutions, institutional change and economic performance. New York: Cambridge University Press, 1990, p. 36-41.

8 Cf. o Pronunciamento CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM n. 675/2011 e pela Resolução CFC n. 1.374/2011.

“informacional” transpareceria mais nítida no direito anglo-saxão ou consuetudinário (*common law*)⁹.

Segundo Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes, em geral, nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso, enquanto em países que adotam o direito consuetudinário a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos da iniciativa privada¹⁰.

Essas considerações iniciais demonstram que, não obstante as variadas incursões dos juristas na tentativa de identificação de um caráter jurídico da contabilidade, a contabilidade possui a sua própria maneira de ver a influência que pode exercer sobre um sistema jurídico, de um lado, e que dele pode receber, de outro.

Sob esse último aspecto (que agora mais interessa explorar), o processo contábil, impactado por um conjunto de forças sociais e econômicas, também é especialmente afetado em suas três etapas pelo regime legal, ainda conforme Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes¹¹. Inicialmente, a etapa de *reconhecimento* seria influenciada pelo contraste entre a visão econômica e jurídica da contabilidade. Na etapa de *mensuração*, países de tradição de direito romano tendem a valorizar o conceito de custo histórico, enquanto países influenciados pelo direito consuetudinário tendem a melhor recepcionar o conceito de valor justo. A etapa de *evidenciação* também seria igualmente afetada pelo direito, pois, nos países que têm a prevalência do aspecto jurídico sobre a essência econômica, haveria uma tendência de se reduzir a divulgação pública.

A doutrina demonstra que essas relações se estabeleceram, historicamente, com causa na diversidade das fontes de financiamento da atividade empresarial¹². De um lado, nos países em que prevaleceu o financiamento das atividades empresariais por instituições financeiras, predominou um conjunto de padrões contábeis voltados à proteção do credor (*stakeholder-oriented accounting model*), externalizados nos princípios do conservadorismo e do custo histórico como base de valor. Acredita-se que esse modelo tenderia a associar-se melhor a um processo regulatório mais intenso da contabilidade. De outro lado, nos países em que prevaleceu o financiamento das atividades empresariais pelo capital de investidores, predominou um conjunto de padrões contábeis voltados à informação do mercado e à valorização do capital (*shareholder-oriented accounting*

9 A separação entre os sistemas common law e civil law tampouco se faz com hermetismo, pois já foi notado que, no primeiro, não faltam leis para disciplinar os temas jurídicos, e, no segundo sistema, cresce cada vez mais a importância dos precedentes vinculantes dos tribunais. Ver, a propósito: SCALIA, Antonin. Common-law Courts in a civil-law system – the role of United States Federal Courts in interpreting the Constitution and laws. Disponível em: <https://tannerlectures.utah.edu/_documents/a-to-z/s/scalia97.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2018.

10 LOPES, Alexsandro Broedel; e MARTINS, Eliseu. Teoria da contabilidade: uma nova abordagem. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014, p. 52-53.

11 LOPES, Alexsandro Broedel; e MARTINS, Eliseu. Teoria da contabilidade... Op. cit., p. 52-53.

12 DERZI, Misabel Abreu Machado; e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 422-426.

model). Nesse modelo, entram em cena conceitos como essência econômica e valor justo, com maior responsabilidade dos administradores e menor nível de regulação jurídica da contabilidade. Sob o ângulo de decisões de mercado, é “preferível estar aproximadamente certo do que exatamente errado”, para usar da expressão de Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado sobre a tradição anglo-saxônica relacionada a esse modelo¹³.

É verdade que, em ambos os casos, o processo contábil possui uma lente própria para enxergar a realidade e retratá-la nas demonstrações contábeis, e que para atender a suas funções informativas e gerenciais deve adquirir independência em relação ao entendimento jurídico – não ao ordenamento, por certo, do qual faz parte. Como lembram Alessandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera, frequentemente, existem direitos e obrigações que possuem materialidade no mundo jurídico, mas não são reconhecidos pelo contábil: é o caso da marca empresarial, um verdadeiro direito no sistema jurídico, mas cuja falta de base sólida e confiável de mensuração inviabiliza o reconhecimento contábil, se não houver a sua aquisição por uma operação de mercado¹⁴. Assim, nem todo direito, sob o aspecto jurídico, é um ativo para a contabilidade.

Nesse contexto, não surpreende que o padrão IAS/IFRS, voltado à informação, busque referenciais teóricos em uma substância econômica, não alheia ao direito, como parece sugerir a expressão “essência econômica sobre a forma jurídica”, mas que pode ser compreendida, ao menos em parte, à luz de institutos do direito anglo-saxão, ou consuetudinário.

3. PRINCÍPIOS BÁSICOS DO CPC 47 E ALGUMAS APROXIMAÇÕES AO DIREITO CONSUECUDINÁRIO

Como referido, o projeto que originou a norma IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers* refletiu a disposição dos principais órgãos reguladores contábeis, IASB e FASB, em reduzir as inconsistências entre as normas emitidas por ambos e desenvolver uma norma mais abrangente. Essa norma deveria ser capaz de substituir normas anteriores de limitada orientação em tópicos importantes, como a contabilização de transações com múltiplos elementos¹⁵. O novo modelo de contabilização e divulgação de receitas viria a substituir, no âmbito do padrão IAS/IFRS, duas normas e suas interpretações¹⁶, e, no que se refere ao ambiente norte-americano, mais de 140 tipos diferentes de procedimentos, muitos dos quais aplicáveis a tipos específicos de atividades e conceitualmente

13 MARTINS, Eliseu; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. V: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 205.

14 LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (org.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 59-60.

15 MCCONNELL, Patricia. Revenue recognition: finally, a standard approach for all. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2014-1.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

16 Essas normas foram adotadas no Brasil como os Pronunciamentos Técnicos CPC 17 – Contratos de Construção, aprovado pela Deliberação CVM n. 691/2012 e NBC TG 17 do CFC, CPC 30 (R1) – Receitas, aprovado pela Deliberação CVM n. 692/2012 e pela Resolução CFC n. 1.412/2012, CPC 30 – Interpretação A – Programa de fidelidade e CPC 30 – Interpretação B – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, todos com vigência até 31 de dezembro de 2017.

inconsistentes entre si¹⁷, e em alguns casos utilizados para suplementação de lacunas por companhias sujeitas ao padrão IAS/IFRS. Em síntese, os objetivos de uma aplicação consistente de regras sobre contabilização e divulgação de receitas ao redor do mundo, e de melhor qualidade e abrangência para transações mais complexas¹⁸, convergiram para a emissão de uma norma única pelos dois órgãos reguladores em maio de 2014, o IFRS 15, substituto das normas anteriores (ou de parte delas) sobre o tema.

O ponto de partida do CPC 47, tradução da norma internacional, é a sua aplicação estrita a receitas havidas em razão de “contratos com clientes”, o que exclui da sua abrangência receitas derivadas de variações a valor justo, em que não há clientes nem contratos para dar origem a receitas, ou quando há normas específicas ainda prevalecentes, como as relacionadas a arrendamento mercantil (CPC 06) e a contratos de seguro (CPC 11)¹⁹.

Nesse sentir, a norma tem como princípio básico que a entidade deve reconhecer receitas para refletir a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação a qual a entidade espera receber em troca desses bens ou serviços (§ 2).

Desse princípio, derivam duas diretrizes básicas.

Como primeira diretriz, a receita é considerada auferida pela entidade quando satisfeita a obrigação com o cliente de fornecer bens ou serviços (que a norma denomina *performance obligation*, ou “obrigação de desempenho”). A obrigação de desempenho é satisfeita quando ocorre a transferência do “controle” do bem e serviço (ou seja, um ativo) ao cliente (§ 31, CPC 47). Por exemplo, no setor imobiliário, muitas companhias tinham dificuldade de determinar se a construção de unidades deveria ser tratada como um serviço, com o reconhecimento da receita ao longo do tempo da construção, ou como a venda de um bem, com o reconhecimento da receita em uma data específica (em geral, a entrega das chaves). O CPC 47 especifica, então, uma base mais objetiva e clara para determinar se a receita deve ser reconhecida em um ponto ou ao longo do tempo²⁰.

Como segunda diretriz, quando aplicável, a receita deverá ser alocada para as diferentes obrigações de desempenho encontradas no contrato, e deverá ser reconhecida de forma separada para cada uma dessas obrigações. O exemplo já tradicional é o da companhia de telefonia que vende ao cliente um “pacote”, que inclui o fornecimento do aparelho de telefone celular, com expressivo desconto ou mesmo sem custo, e os serviços de conexão e rede, remunerados por pagamentos mensais. Pelo critério do CPC 47, alguma receita deverá ser reconhecida no momento da transferência do controle do aparelho ao cliente,

17 CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 285.

18 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 537.

19 MARTINS, Eliseu; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47... Op. cit., p. 192.

20 MCCONNELL, Patricia. Revenue recognition... Op. cit.

relativa ao seu valor, ainda que sem custo para este cliente, e a receita remanescente deverá ser reconhecida com a prestação dos serviços de rede²¹.

Emergem dessas diretrizes básicas da norma contábil termos como “controle” e “contraprestação”, os quais, bem examinados, ressoam institutos da *common law* relativos a direitos de propriedade e a contratos.

Muito antes da convergência ao padrão IAS/IFRS, discutiu-se a posição contabilística de reconhecer bens arrendados em operações de *leasing* como ativos nos balanços das empresas arrendatárias, posição, essa, defendida em nome da “substância econômica sobre a forma jurídica”, e que Fábio Konder Comparato intitulou de “irredentismo da ‘nova contabilidade’”²². O parecerista procurou distinguir o caráter unitário básico do instituto da propriedade nos sistemas jurídicos romano-germânicos da possibilidade de propriedades concorrentes, sob a lógica dos ordenamentos jurídicos anglo-saxônicos. Nesses ordenamentos, a ideia de *property* como um agregado de direitos se desdobraria em diversas modalidades, como a *ownership*, voltada a bens móveis (*personal property*), enquanto que no caso dos imóveis as matrizes feudais da *common law* apresentariam um feixe de direitos reais específicos, não destacados de uma propriedade unitária. Na visão de Comparato, como a essência da propriedade no direito brasileiro é unitária, enquanto nos direitos de origem anglo-saxônica é plural, seria ilegal no Brasil o registro do bem arrendado no ativo imobilizado da arrendatária antes do término do contrato, sem a efetiva transferência da propriedade.

Mais recentemente, Luís Eduardo Schoueri sustenta que a filiação brasileira aos padrões internacionais de contabilidade apresenta uma passagem da visão de patrimônio empresarial segundo a perspectiva do Direito Civil, como uma universalidade de bens, direitos e obrigações, para uma visão econômica, ou próxima da noção de *beneficial ownership* do Direito anglo-saxão²³. Segundo o autor, a *ownership* comporta segregação entre aquele que possui mera titularidade jurídica sobre o bem e um outro, o *beneficial owner*, que dele aproveita, em uma “legitimação que não deriva da mera titularidade jurídica, mas do controle que se exerce sobre determinado bem”. Schoueri dá o exemplo do investidor de uma empresa de aviação que arrenda aeronaves de terceiros, e que ficaria perplexo ao não encontrar no balanço da investida a existência daquelas aeronaves e, pois, não saber como a empresa viria a ter resultados positivos no futuro.

Nessa perspectiva, se a visão informacional e preditiva do balanço, característica do padrão IAS/IFRS, leva à noção de “controle” como norte para contabilização de um ativo adquirido, nada mais simétrico que o fornecedor desse ativo reconhecer as receitas no

21 MCCONNELL, Patricia. Revenue recognition... Op. cit.

22 COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro v. 68. São Paulo, 1987, p. 58-60.

23 SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 212-216.

instante em que tal “controle” do ativo é transferido ao cliente. Assim, a “inspiração jurídica” do CPC 47, por assim dizer, conecta-se mais à visão multifacetada da propriedade, haurida da *common law*, que de uma universalidade que só se transfere com todas as prerrogativas legais da propriedade, como entendida em sistemas de *civil law*.

Quanto à matéria contratual, o CPC 47 define contrato como “um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis”, e que pode ser escrito, verbal ou sugerido pelas práticas usuais de negócios da entidade (§ 10). A definição em si, sob o viés de qualquer sistema jurídico²⁴, não causa de início tanta estranheza (essas aparecerão no detalhamento), e o Pronunciamento dá a entender que a identificação do contrato deve ser feita de acordo com as regras de cada jurisdição, ao referir que “a exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal”, o que se aplica mesmo na eventual controvérsia quanto a “práticas usuais de negócio” poderem levar ou não à formação jurídica de um contrato.

Nesse aspecto, ainda que haja certa conformação genérica do instituto do contrato entre a doutrina jurídica doméstica e a norte-americana, existe uma diferença, que é a exigência do elemento da *consideration* no sistema de *common law*. A *consideration*, como requisito de formação do contrato, revela um incentivo por trás da celebração de qualquer contrato, quando algo de valor é dado por alguém “em troca de uma performance ou de uma expectativa de performance por outro”²⁵.

Segundo Luciano Benetti Timm, a *consideration* deriva da visão anglo-americana de que o contrato é uma operação de barganha, de troca de bens e serviços que ocorre no mercado, o que excluiria do conceito de contrato, por exemplo, a doação, como acontece no Brasil²⁶. Para o autor, a *consideration* tem um conceito semelhante ao de causa na *civil law*, “ideia da qual vários códigos civis já se livraram por trazer semelhante obscuridade ao da *consideration*”, e que tem hoje quase importância histórica, de tantas exceções que foram desenvolvidas pela jurisprudência para resolver problemas gerados com sua permanência na doutrina contratual dos Estados Unidos.

Em que pese essa possível relativização da aplicação do instituto no seu próprio sistema jurídico de origem, nota-se que a IFRS 15 se vale várias vezes do termo *consideration*, ou “contraprestação”, na tradução brasileira, para relacionar o reconhecimento de receitas à expressão da extinção de uma ou mais obrigações (denominadas de “obrigações de desempenho”), de uma só vez ou ao longo do tempo, pela entidade fornecedora de bens e/ou serviços aos seus clientes. “Cliente”, por exemplo, é definido pelo CPC 47 como “a

24 O Segundo Restatement de Contratos, documento de caráter não vinculante elaborado pelo American Law Institute, mas potencialmente persuasivo, define contrato como “a promessa ou o conjunto de promessas cujo descumprimento o Direito oferece um remédio ou cuja observação o Direito de alguma forma reconhece como um dever” (§ 1).

25 GIFIS, Steven H. Barron's law dictionary. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, Inc. 2010.

26 TIMM, Luciano Benetti. Common law e contract law: uma introdução ao direito contratual norte-americano. Revista dos Tribunais v. 97, n. 871. São Paulo: RT, maio de 2008, p. 11-35.

parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de *contraprestação* (§ 6).

Sugere a contabilidade, pois, com apoio no referencial teórico de *consideration* do direito anglo-saxão, que as partes em um contrato buscam algo de valor, dado por alguém, em troca de um desempenho, ou expectativa de desempenho, por outro. Na perspectiva da entidade vendedora de um bem ou serviço, que deve reconhecer as receitas decorrentes, esse desempenho se refere à “obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora” (§ 4 do CPC 47), o que pode resultar na identificação de mais de uma obrigação vinculada a um mesmo contrato.

4. PROCESSO DE RECONHECIMENTO DE RECEITA NO CPC 47

O presente trabalho não busca comparar os conceitos contábil e jurídico de “receita”, e sim refletir sobre impactos jurídicos das novas regras contábeis, no seu potencial de afetar o momento e a quantidade de receita reconhecida por uma entidade nesse momento. Em outras palavras, não cuida *do que* reconhecer como receita, mas de *quando, quanto e como*. Ainda assim, cabe uma breve explicação para posicionar o tema.

A receita é definida na Estrutura Conceitual como “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais” (§ 4.25(a), CPC 00). Ainda segundo a Estrutura Conceitual, “a receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade” (§ 4.47, CPC 00).

Por isso, o efeito primário da receita é o crescimento patrimonial da entidade, seja pelo aumento dos ativos, seja pela diminuição dos passivos, simultaneamente reconhecíveis. O CPC 30 (R1) já definia receita como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido” (§ 7). Por esse motivo, também não considerava a troca de bens ou serviços, por outros de natureza e valor similares, como uma transação que gera receita (§ 12), uma vez que não resulta em aumentos de patrimônio líquido.

Nesse particular, cabe apenas registrar que, se é certo que o significado do termo “receita” não foi explicitado pela Constituição Federal e ainda provoca disputas nos tribunais, sua compreensão no universo jurídico-tributário como elemento de acréscimo patrimonial,

não sujeito a reservas ou condições, é praticamente um consenso doutrinário²⁷ e jurisprudencial²⁸, aproximando-se em boa medida do conceito contábil.

A questão ora relevante parece estar, pois, em saber *como*, *quanto* e *quando* reconhecer o acréscimo patrimonial, à luz da nova disciplina contábil.

Para tanto, o CPC 47 define cinco etapas para o reconhecimento e a mensuração de receita em contratos com clientes, que assim poderiam ser sumarizadas: (i) identificar o contrato com cliente; (ii) identificar as obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; (iii) determinar o preço da transação; (iv) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; e (v) reconhecer a receita conforme a satisfação das obrigações de desempenho.

Alertam oportunamente os autores do *Manual de contabilidade societária* que “essa divisão em cinco passos tem caráter substancialmente didático e não implica que esses passos são ou serão sequenciais em todas as situações. Muitas vezes alguns passos ocorrerão em paralelo”²⁹.

Primeiro, portanto, é necessário identificar um contrato com cliente. Embora, como dito, a exequibilidade do contrato tenha sido considerada uma matéria jurídica, o CPC 47 propugna que a entidade identifique um contrato a partir de diversos critérios cumulativos, que incluem a *probabilidade* “de que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca de bens ou serviços que serão transferidos ao cliente” (§ 9), este, sim, um critério um tanto surpreendente para uma acepção jurídica formal de contrato.

Nessa etapa, surpreendem ainda as normas que podem enxergar numa modificação de contrato um “contrato separado” ou não (§§ 18-21), critério que pode não necessariamente refletir o que dizem aditivos contratuais, pois para a contabilidade o que conta é o julgamento sobre a essência da alteração aprovada.

A segunda etapa, após identificado o contrato, é a da identificação das “obrigações de desempenho previstas no contrato”. Estabelece o CPC 47 que, no início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com cliente e “identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente: (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência ao cliente” (§ 22).

27 SEHN, Solon. COFINS incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 117.

28 No julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706, em 15 de março de 2017, o Plenário do STF firmou a tese de repercussão geral de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, por não representar, o imposto estadual, aumento de patrimônio líquido da entidade, que meramente o repassa ao Estado.

29 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária... Op. cit., p. 540.

Essa identificação poderá resultar no reconhecimento de passivos, dissociados do montante da receita nominal da nota fiscal, por exemplo, em situações de garantias (§§ B30, B31 e B32), direitos não exercidos (§ B46), serviços de custódia, em vendas para entrega futura (§ B82), direito à devolução (§§ B21 e B27) e direitos à aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (§§ B40). O exemplo da empresa de telefonia que entrega o aparelho de telefone celular e presta os serviços de rede é didático, pois, embora haja um único contrato, as obrigações dele decorrentes são diferentes. Daí que já anteviam Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo, mesmo antes da edição do CPC 47, que o objetivo de identificar o padrão de geração de fluxo de caixa da entidade e os riscos envolvidos nesta geração, de acordo com a essência econômica de cada parte da operação, impactaria o reconhecimento da receita, e, conseqüentemente, afetaria resultados, “podendo vir a postergar ou antecipar lucros ou prejuízos hoje registrados ‘linearmente’”³⁰.

A terceira etapa se refere à determinação do preço da transação, ou seja, conforme o § 47 do CPC 47, “o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas)”. A contraprestação pode incluir um preço fixo e à vista, e nesse caso não existirão mais problemas. Porém, quando a contraprestação incluir valores variáveis (por exemplo, por conta de possíveis descontos, abatimentos, bônus por desempenho, penalidades por não cumprimento, ou que dependam de eventos futuros e incertos, como no caso de bonificações por volumes atingidos), a mensuração de contraprestação variável deve ser realizada através do método do valor esperado ou do método do valor mais provável³¹. Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo apontam que essa abordagem “conflita com a atual prática, que requer que a entidade reconheça a receita oriunda de preços variáveis, somente quando o seu valor for altamente confiável”³².

Ademais, quando o recebimento do preço for a prazo, pode haver a necessidade de ajustar o valor do dinheiro no tempo, pois, “onde há juros embutidos no montante a receber, o valor justo da transação geralmente é menor que seu valor nominal, uma vez que os juros não fazem parte do valor justo”³³. Essa circunstância de ajustar a valor presente os efeitos das diferenças de operações a longo prazo, em relação aos seus preços à vista, já estava absorvida nas normas jurídicas societárias (arts. 183, VIII, e 184, III, da Lei n. 6.404/1976) e tributárias (arts. 4º e 5º da Lei n. 12.973/2014).

A quarta etapa se refere à alocação do preço da transação a cada uma das obrigações de desempenho distintas no contrato, processo que igualmente envolve complexidades, como no caso das contraprestações “variáveis” (§ 50), que voltarão ao recurso a

30 CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil... Op. cit., p. 287-288.

31 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária... Op. cit., p. 543.

32 CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil... Op. cit., p. 289.

33 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária... Op. cit., p. 543.

estimativas quando não for possível observar os valores dos componentes individuais do contrato. Porém, se o contrato possuir apenas uma obrigação de desempenho, esta quarta etapa não será necessária, pois o preço da transação é o preço da obrigação individual³⁴.

Até aqui, portanto, há potenciais impactos em *como* e *quanto* de receita deve ser reconhecida.

Chega-se então à quinta e última etapa do CPC 47, que permite enfim entender o *momento* de reconhecer a receita, que é “quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo” (§ 31).

Assim, para cada obrigação de desempenho identificada, “a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de desempenho ao longo do tempo ou se satisfaz à obrigação de desempenho em momento específico no tempo” (§ 32).

Para as obrigações de desempenho identificadas como satisfeitas ao longo do tempo, a receita deverá ser reconhecida de acordo com o “progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho” (§ 39). Aqui há uma aproximação ao caso da prestação de serviços abordado na norma anterior, em que a receita associada à transação deveria ser reconhecida com base no estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte, ou seja, o reconhecimento da receita ocorre na medida da percentagem completada, ou da execução do serviço (§§ 20 e 21, CPC 30 (R1)), o que é relevante especialmente no caso de serviços complexos, de longa duração ou continuados.

Já para as obrigações de desempenho identificadas como satisfeitas em momento específico no tempo, esse momento deverá ser relacionado ao da obtenção do controle pelo cliente, consoante os seguintes indicadores de “transferência de controle” previstos no § 38 do CPC 47: (a) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo; (b) o cliente possui a titularidade legal do ativo; (c) a entidade transferiu a posse física do ativo; (d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo; (e) o cliente aceitou o ativo.

Note-se que essa relação de indicadores de “transferência de controle” é exemplificativa, e não taxativa. Conforme Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo, o conceito de *transferência de riscos e benefícios*, previsto nas normas anteriores e que (ainda) é o elemento central das práticas de reconhecimento de receita, “passa, por conta de seu aspecto subjetivo, a ser apenas mais um dos indicadores subjacentes para a *determinação da transferência de controle*”³⁵. Portanto, o foco está na identificação da essência do

34 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária... Op. cit., p. 545.

35 CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil... Op. cit., p. 290.

controle, e, para a norma, o controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o seu uso, de obter a totalidade dos benefícios dele provenientes, e de evitar que outras entidades direcionem o seu uso e obtenham benefícios desse ativo (§ 33 do CPC 47).

5. CPC 47 E TRIBUTOS FEDERAIS SOBRE A RENDA E A RECEITA

No âmbito tributário, o processo de convergência ao padrão IAS/IFRS foi completado com a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) pela Lei n. 11.941/2009. O RTT teve o objetivo de “neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica”³⁶ em razão da adoção dos novos métodos e critérios contábeis instituídos a partir da Lei n. 11.6738/2007.

Resultado da conversão da Medida Provisória n. 627, de 2013, a Lei n. 12.973, publicada em 2014, extinguiu o RTT (opcionalmente para o ano-calendário de 2014, e obrigatoriamente a partir do ano-calendário de 2015³⁷), para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Voltou-se à mecânica do Decreto-lei n. 1.598/1977: o lucro real parte do lucro líquido do período, apurado conforme todas as regras contábeis aplicáveis, mas o legislador tributário traz uma série de correções e ajustes extracontábeis, via registro auxiliar (o e-LALUR)³⁸, para chegar ao resultado fiscal conforme prescrito pela legislação tributária.

No caso da anterior norma contábil de reconhecimento de receitas (o CPC 30 (R1)), que já estava em vigor quando da edição da Lei n. 12.973/2014, a lei tributária não regulou expressamente os seus dispositivos. No tocante ao tema de receitas, em realidade, a Lei n. 12.973/2014 trouxe modificações substanciais em dois segmentos, quanto: (i) aos conceitos de “receita bruta” e “receita líquida” (nomenclaturas não utilizadas por aquela norma contábil, que exclui os tributos sobre vendas do próprio conceito de receita); e (ii) ao diferimento tributário da parcela do valor justo reconhecida contabilmente, para ser oferecida à tributação apenas quando da realização dos bens ou direitos que deram causa a esse ajuste. Porém, a Lei n. 12.973/2014 não se aprofundou nos critérios de *reconhecimento* de receitas, então previstos no CPC 30 (R1).

Essa lacuna da Lei n. 12.973/2014, somada ao enunciado do seu art. 1º no sentido de que “o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei”, poderia permitir a leitura de que o CPC 30 (R1), ao prever o reconhecimento da receita quando da transferência dos riscos e benefícios do ativo, deveria prevalecer para fins dessas incidências tributárias. Prevaleceria fiscalmente

36 Cf. a Exposição de Motivos da MP n. 449/2008, que deu origem à Lei n. 11.941/2009.

37 Arts. 75 e 119 da Lei n. 12.973/2014.

38 Cf. o art. 2º da Lei n. 12.973/2014, ao alterar o Decreto-lei n. 1.598/1977.

a norma contábil, por exemplo, nos casos de defasagem entre a data da nota fiscal que acoberta a operação e a da entrega (tradição) dos produtos.

Já no caso dos atos administrativos que modifiquem ou adotem métodos e critérios contábeis, e *que sejam posteriores* à publicação da Lei n. 12.973/2014, como é o caso do CPC 47, a própria lei trouxe uma medida inicial de segurança jurídica, ao definir que esses atos são neutros para fins tributários até que a lei tributária venha a regular a matéria. Trata-se do art. 58 da Lei n. 12.973/2014, ao prever que “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, *que sejam posteriores à publicação desta Lei*, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria” (destacou-se). Para tanto, seguindo a previsão do parágrafo único do dispositivo, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil identificar os atos administrativos e “dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais”³⁹. Esses procedimentos caracterizariam a figura do “RTTzinho”, na expressão de Eliseu Martins⁴⁰.

Seguindo esse desiderato, a Instrução Normativa RFB n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017, tratou dos procedimentos contábeis previstos no CPC 47 que contemplariam a modificação ou a adoção de novos métodos ou critérios contábeis, e dos respectivos ajustes à base de cálculo dos impostos e contribuições federais para obtenção da pretendida neutralidade tributária da norma contábil.

Na IN RFB n. 1.771/2017, a Receita Federal considerou os seguintes procedimentos contábeis previstos no CPC 47, caso adotados pela pessoa jurídica, ainda que indiretamente, como modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis: I – o tratamento conferido às modificações contratuais (item 21 do CPC 47); II – o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a: (a) garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47); (b) direitos não exercidos (item B46 do CPC 47); e (c) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 do CPC 47); III – a aplicação dos critérios para a determinação do preço de transação em razão do reconhecimento de (itens 46, 47 e 48 do CPC 47): (a) contraprestações variáveis, nas hipóteses não previstas nos incisos I e II (itens 50 e 56 do CPC 47); (b) reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47); e (c) contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47); e IV – a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, nos casos não previstos nos incisos I e II (itens 73 e 74 do CPC 47).

39 O ADE COSIT n. 20/2015 listou atos do CPC posteriores à Lei n. 12.973/2014, que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis e que “não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação” (art. 2º).

40 MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; e BIZARRO, André Renato (coord.). Lei nº 12.973/2014: novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 15.

E considerou ainda a Receita Federal os seguintes procedimentos contábeis previstos no CPC 47, caso adotados pela pessoa jurídica, ainda que indiretamente, como métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária: I – a aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47); e II – o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a: (a) direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47); e (b) direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47).

Nesses casos, a IN RFB n. 1.771/2017 tratou de ajustes a serem efetuados nas bases de cálculo dos tributos (no âmbito de lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, PIS e COFINS cumulativos e não cumulativos e CPRB), com o objetivo, meritório, de anular eventuais efeitos tributários e garantir a neutralidade tributária – no caso do regime do lucro real, por meio de adições e exclusões nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e controle na parte B do e-LALUR e do e-LACS. Não obstante, estabeleceu uma etapa intermediária, consistente na exigência de a pessoa jurídica registrar as diferenças entre os procedimentos contábeis previstos no CPC 47 e o conceito tributário de “receita bruta”, a débito ou a crédito, em conta específica de “ajuste da receita bruta”, na própria escrituração comercial (§§ 6-7 da IN).

A própria norma traz exemplo numérico de lançamentos contábeis. Trata-se de uma empresa comercial que, no período 1 (P1) realizou vendas de R\$ 100.000, com custo (CMV) de R\$ 60.000, já esperando que determinada mercadoria (XPTO), vendida em P1 por R\$ 20.000 e com CMV de R\$ 15.000, fosse devolvida no período 2 (P2). Conforme o CPC 47, essa empresa reconheceria em P1 apenas uma receita bruta de R\$ 80.000 (e o respectivo CMV de R\$ 45.000 no resultado), deixando o saldo de R\$ 20.000 da venda da mercadoria XPTO em conta de passivo (obrigação de restituição), assim como o CMV de R\$ 15.000 da mercadoria em conta de ativo (de devolução). Porém, ao apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD) ao Fisco, essa empresa deverá passar a reconhecer na contabilidade em P1, “a crédito”, a receita bruta de R\$ 100.000, seguida de lançamento “a débito” de R\$ 20.000 como conta redutora da receita bruta no resultado (ajuste da receita bruta), relativa à parte da obrigação de restituição lançada “a crédito” no passivo. Dessa forma, o valor de R\$ 100.000 segue sendo considerado como receita bruta da empresa em P1, mas seguido de um ajuste, não previsto no CPC 47, que apresenta a receita líquida como de R\$ 80.000, e de ajustes na apuração do lucro real de adição de R\$ 20.000, e exclusão do CMV de R\$ 15.000, para que o resultado tributável final em P1 seja alcançado como se o CPC 47 não tivesse trazido qualquer efeito.

Naturalmente, as autoridades tributárias buscam a melhor condição de rastreabilidade dessas diferenças. Contudo, ainda que seja louvável a iniciativa da Receita Federal de buscar seguir o art. 58 da Lei n. 12.973/2014 e almejar a neutralidade tributária do CPC 47, é de se indagar sobre como fica a “neutralidade contábil”, na medida em que o próprio CPC

47 preconizou que as diferenças de critérios deveriam ser objeto de controles internos e divulgadas em notas explicativas, e não necessariamente na própria escrituração comercial (§ 112-A), o que é o caso da criação da conta de “ajuste da receita bruta”. Alternativamente, a norma poderia ser plenamente utilizada na apuração do lucro líquido contábil, e os ajustes serem feitos apenas no livro fiscal.

Um outro ponto que merece destaque é que a IN RFB n. 1.771/2017 considerou como procedimento contábil *divergente da lei tributária* o reconhecimento de passivos em razão de obrigações de desempenho relativas a “direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47)”. Veja-se que não se está referindo a uma *mudança de critério contábil*, pois, na realidade, como anotado, o anterior CPC 30(R1) já tratava, ainda que com menor especificidade, da denominada “decomposição da receita”. Em determinadas circunstâncias, a norma contábil revogada já requeria o reconhecimento dos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação, como no caso da venda de um produto associada a serviços a serem executados posteriormente (§ 13 do CPC 30(R1)).

Como apontaram os autores do *Manual de contabilidade societária*, à luz do CPC 30(R1), a “obrigação de separação de diversas *performances* não é nova”, e “apenas não era, pelo que tudo indica, devidamente respeitada”⁴¹. Para Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado, “a maior parte, grande parte aliás, do que está contido no CPC 47, com aparência de algo novo para os mais desinformados, não é, genuinamente, novidade. O que ocorre é que o novo Pronunciamento é muito mais detalhado, específico, exemplificativo e enfatizador de determinados aspectos que o anterior.”⁴²

É de fazer-se a seguinte ponderação: se o art. 58 da Lei n. 12.973/2014 almejava a neutralidade tributária de atos administrativos emitidos após a lei que trouxessem, na dicção legal, “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis”, e se, no caso da separação de obrigações de desempenho relacionadas a aquisição de bens ou serviços adicionais, o CPC 47 não traz exatamente uma modificação contábil, não haveria motivo para a IN RFB n. 1.771/2017 neutralizar para fins fiscais o reconhecimento segregado da receita segundo esses critérios.

A segregação das obrigações de desempenho para apropriação das correspondentes receitas quando satisfeitas as respectivas obrigações não surge necessariamente como um procedimento “divergente da lei tributária”, a justificar a pretendida neutralidade. Ao contrário, trata-se de mera alocação temporal do reconhecimento de receitas (e dos correspondentes custos e despesas), em obediência ao regime de competência que governa a apuração do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS. Procedimento diverso, aliás, implicaria antecipar o reconhecimento fiscal de receitas de obrigações de

41 GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária...* Op. cit., p. 542.

42 MARTINS, Eliseu; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47... Op. cit., p. 192.

desempenho, cujos respectivos custos e despesas só serão incorridos em períodos seguintes, o que violaria o princípio de correlação temporal entre as receitas e os custos, despesas, encargos e perdas associados (*matching principle*). Assim, entende-se não ter sido devida a menção a essas operações como hipóteses de divergência da lei tributária pelo item 2.II da IN RFB n. 1.771/2017, a reclamar a eliminação de seus efeitos tributários.

Por fim, vale referir que a IN RFB n. 1.771/2017 não tratou o critério da “transferência de controle”, trazido pelo CPC 47 como decisivo para o reconhecimento da receita à luz da satisfação das obrigações contratuais com o cliente, como uma modificação contábil. Como referido, no entanto, ao menos sob a ótica conceitual, o critério de “transferência de controle do ativo” do CPC 47 pode ser mais amplo que o de “transferência dos riscos e benefícios do ativo”, apresentado pelo CPC 30(R1). Seja como for, na mesma linha do que foi dito acima, nenhum dos dois critérios parece divergir da legislação tributária, pelo fato de que buscam seguir o regime de competência e o *matching principle*. E este regime contábil não pode ser confundido com o momento da emissão da nota fiscal, quando eventualmente não corresponder ao da transferência do controle do ativo ao cliente. A lei tributária não define como aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda e das contribuições sobre a receita o momento da emissão da nota fiscal, sendo essa uma correspondência que acaba derivando do cumprimento da totalidade das obrigações acessórias estatuídas pelo sistema, mas que não deve prevalecer para definir o momento do reconhecimento da receita.

6. CPC 47 E TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS SOBRE BENS E SERVIÇOS (ICMS E ISS)

Como dito, a IN RFB n. 1.771/2017 relacionou os procedimentos contábeis previstos no CPC 47 que contemplariam, na visão do Fisco federal, a modificação ou a adoção de novos métodos ou critérios contábeis, de modo a neutralizar os seus efeitos para fins dos tributos federais sobre renda e receitas (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Por óbvio, considerando as competências constitucionais, nem o próprio teor do art. 58 da Lei n. 12.973/2014, nem a IN da Receita Federal, abordaram outros eventuais conflitos potencialmente identificáveis em relação à incidência de tributos estaduais e municipais, o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações e o ISS – Imposto sobre Serviços.

Determinadas interpretações sugerem que as prescrições do CPC 47 relacionadas à separação das obrigações de desempenho poderão impactar os contribuintes, na medida em que levariam ao reconhecimento de operações independentes de bens e serviços que, isoladamente, são fatos geradores desses tributos (ICMS e ISS), e que, até então, eram tributadas segundo a natureza da obrigação principal. Para Fabio Bezana, a chave para a aplicação do CPC 47 nesses casos estaria na interpretação do contrato firmado com o

cliente, e a redação de cláusulas diretas e sem detalhamento excessivo poderia mitigar a identificação de diversas obrigações de desempenho no contrato⁴³.

Conquanto proceda esse alerta aos profissionais do direito em relação à redação de contratos após o CPC 47, merece temperamentos a posição de que a mera observância de normas contábeis para o reconhecimento de elementos das demonstrações financeiras possa impactar a incidência de ICMS e ISS. As normas constitucionais de competência desses tributos, voltadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, revelam materialidades – como circular mercadorias ou prestar serviços – que, ao menos de imediato e antes de uma norma complementar específica, estão mais relacionadas a um negócio jurídico que a critérios contábeis de alocação de receitas. À dessemelhança dos tributos federais sobre a renda e receitas, que tomam como ponto de partida dados contábeis, no caso de ICMS e ISS não é tão intuitivo o espaço para questionar eventuais reflexos tributários de normas contábeis. Em realidade, mesmo no caso dos tributos que incidem sobre a renda e as receitas, labora-se também com a segurança jurídica, para que as meras alterações de critérios contábeis não sejam aplicadas por analogia, e sem lei aplicável, para definir competências tributárias.

Segundo Amparo Navarro Faure, em uma matéria tão cambiante como a tributária, o conhecimento de como uma nova norma afeta as anteriores é fundamental, e as “normas contábeis não têm natureza tributária na sua origem”⁴⁴. Afinal, é caro à segurança jurídica (e, em particular, em tributos sobre a circulação de mercadorias e serviços, que não são estruturalmente afetados por mudanças de procedimentos inerentes às demonstrações contábeis) que o Poder Legislativo possa decidir, de forma prévia e casuística, sobre a oportunidade de se adotar determinada norma contábil para fins tributários, ou de substituir determinada norma tributária por outra com tal natureza⁴⁵.

No caso dos tributos estaduais e municipais em análise (ICMS e ISS), essa opção pela segurança jurídica se materializa ainda na exigência de lei complementar para dirimir conflitos de competência (art. 146, I, da Constituição Federal). E, concretamente, a Lei Complementar n. 116, de 2003, que elenca como fato gerador do ISS a prestação de serviços constantes da lista anexa à lei, enuncia que, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa à própria lei, “os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias” (§ 2º do art. 1º). Apenas sob essa perspectiva, a questão parece mais afeita a saber se, ressalvadas as exceções, determinado contrato se refere juridicamente a prestação de serviços contidos na lista legal, ainda que com

43 BEZANA, Fabio. CPC 47 e a guerra fiscal entre estados e municípios. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-e-contabilidade/cpc-47-e-guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-28022018>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

44 No original: “En efecto, las normas contables no tienen naturaleza tributaria en su origen [...]” (NAVARRO FAURE, Amparo. El derecho tributário... Op. cit., p. 232-233).

45 CHARNESKI, Heron. Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro. Série Doutrina Tributária v. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 151.

fornecimento de mercadorias (hipótese de sujeição ao ISS), ou a um fornecimento de mercadorias tributável pelo ICMS. Essa análise jurídica deve prevalecer sobre a mera identificação de obrigações de desempenho diversas, que têm por impacto o reconhecimento de receitas.

7. CONCLUSÃO

O CPC 47 encerra matéria contábil com importantes repercussões para as relações jurídicas de direito contratual e societário. O trabalho apresentou, sinteticamente, considerações quanto à importância de administradores e preparadores de demonstrações financeiras agirem com diligência, ao submeterem as demonstrações contábeis elaboradas com ajustes decorrentes da adoção do CPC 47 às deliberações societárias cabíveis. Até porque, como anotaram Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo, o IFRS 15 deixava a desejar, dada sua orientação principiológica, “pela não apresentação de elementos claros a serem observados para comprovar que os passos necessários ao processo de reconhecimento da receita foram cumpridos”⁴⁶. Os autores anteviam a exigência de esforços de julgamento pelos preparadores de demonstrações financeiras, seus auditores e os reguladores e supervisores de mercados, e a possível conversão dessa lacuna em elemento de contencioso, “considerando o histórico ainda presente de uma certa origem legalista de nosso arcabouço contábil”.

Quanto aos reflexos do CPC 47 em relação às incidências tributárias potencialmente impactáveis por alterações contábeis (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), reputa-se louvável a iniciativa da Receita Federal, por meio da IN RFB n. 1.771/2017, de buscar seguir a neutralidade tributária da norma. Sem prejuízo, o trabalho analisou criticamente algumas situações reguladas pela norma, concluindo que: (i) a neutralidade tributária do CPC 47 poderia ser atingida sem a necessidade de interferência na escrituração mercantil por meio da criação da conta de “ajuste da receita bruta”; (ii) a separação de obrigações de desempenho relacionadas a aquisição de bens ou serviços adicionais não seria caso de modificação de critério contábil, nem de divergência à legislação tributária, por respeitar o regime de competência e o *matching principle*, nesse caso, o CPC 47 deveria ter os seus efeitos tributários rigorosamente respeitados; e (iii) o critério de “transferência de controle do ativo” do CPC 47, por ser potencialmente mais amplo que o da norma anterior em determinados casos, poderia merecer uma regulação mais explícita, mas ainda assim é compatível com o regime de competência que cerca a apuração dos citados tributos.

Quanto aos reflexos do CPC 47 em relação a incidências de tributos estaduais e municipais sobre vendas de bens e serviços (ICMS e ISS), o trabalho concluiu que a mera separação de obrigações de desempenho, prevista na norma contábil, não é relevante para definir as respectivas competências tributárias, cujos eventuais conflitos se resolvem,

46 CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil... Op. cit., p. 295-296.

primariamente, pela natureza jurídica das operações praticadas, e, ainda, pelo que fora estatuído pelo legislador complementar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEZANA, Fabio. CPC 47 e a guerra fiscal entre estados e municípios. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-e-contabilidade/cpc-47-e-guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-28022018>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CHARNESKI, Heron. Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro. *Série Doutrina Tributária v. XXIV*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. 299 p.

CARVALHO, Nelson; e CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro v. 68*. São Paulo, 1987.

_____. A natureza jurídica do balanço. In: COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado; e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*. São Paulo: Trevisan, 2015. 168 p.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 844 p.

GIFIS, Steven H. *Barron's law dictionary*. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, Inc. 2010. 568 p.

LOPES, Alexsandro Broedel; e MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade*. uma nova abordagem. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014. 181 p.

LOPES, Alexsandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; e BIZARRO, André Renato (coord.). *Lei nº 12.973/2014*: novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A* – Vol. V: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MCCONNELL, Patricia. Revenue recognition: finally, a standard approach for all. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2014-1.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

NAVARRO FAURE, Amparo. *El derecho tributário ante el nuevo derecho contable*. Madrid: Wolters Kluwer, 2007. 270 p.

NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. New York: Cambridge University Press, 1990. 152 p.

SANTOS, Edilene Santana. Impacto total da implementação do IFRS no lucro e patrimônio líquido das empresas brasileiras. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS* v. 12, n. 3. São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2015.

SCALIA, Antonin. Common-law courts in a civil-law system – the role of United States Federal Courts in interpreting the Constitution and laws. Disponível em: <https://tannerlectures.utah.edu/_documents/a-to-z/s/scalia97.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

SEHN, Solon. *COFINS incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TIMM, Luciano Benetti. *Common law e contract law*. uma introdução ao direito contratual norte-americano. *Revista dos Tribunais* v. 97, n. 871. São Paulo: RT, maio 2008.

Data de recebimento: 31/08/2018.

Data de aprovação do artigo: 15/11/2018.