

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

OLIVAL MARIANO PONTES JUNIOR

**A COMPATIBILIDADE ENTRE OS CONCEITOS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO
DE RECEITA APÓS O IFRS 15 À LUZ DE JULGADOS DO CARF**

**SÃO PAULO
2021**

OLIVAL MARIANO PONTES JUNIOR

**A COMPATIBILIDADE ENTRE OS CONCEITOS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO
DE RECEITA APÓS O IFRS 15 À LUZ DE JULGADOS DO CARF**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Edison Carlos Fernandes

**SÃO PAULO
2021**

Pontes Junior, Olival Mariano.

A compatibilidade entre os conceitos contábil e tributário de receita após o IFRS 15 à luz de julgados do CARF / Olival Mariano Pontes Junior. - 2021.

72 f.

Orientador: Edison Carlos Fernandes.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Contabilidade - Normas. 2. Direito tributário. 3. Contratos. 4. Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. I. Fernandes, Edison Carlos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

OLIVAL MARIANO PONTES JUNIOR

**A COMPATIBILIDADE ENTRE OS CONCEITOS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO
DE RECEITA APÓS O IFRS 15 À LUZ DE JULGADOS DO CARF**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Edison Carlos Fernandes

Data de aprovação:

06/04/2021

Banca examinadora:

Professor Dr. Edison Carlos Fernandes (orientador)
FGV-DIREITO SP

Professora Dra. Elidie Palma Bifano
FGV-DIREITO SP

Professor Dr. Ricardo Lopes Cardoso
FGV – EAESP

Professora Gisele Barra Bossa

AGRADECIMENTOS

À Renata, Filó e Pippa, por todo amor, companheirismo e carinho incondicionais, pelo apoio, incentivo e importância que têm na minha vida. O apoio de vocês foi fundamental para a realização deste trabalho e conclusão do mestrado!

À minha mãe, por ser a melhor que eu poderia imaginar, a mais presente e carinhosa. À memória do meu pai. Tenho certeza que teria muito orgulho desse momento se aqui estivesse. Com ele aprendi desde pequeno a gostar do Direito e depois do Direito Tributário ao ajudá-lo nos primeiros trabalhos de perícias contábeis.

Aos professores do Mestrado Profissional da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, em São Paulo, especialmente ao meu orientador, professor Dr. Edison Carlos Fernandes, que assumiu a orientação do presente trabalho em andamento, direcionando precisamente os novos rumos para conclusão, bem como à professora Dra. Vanessa Rahal Canado por ter me inspirado a escrever sobre o tema proposto e apoiado inicialmente a linha deste trabalho.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar de que forma a adoção das normas internacionais de contabilidade - *International Financial Reporting Standards* (“IFRS”) pelo Brasil influenciou o reconhecimento de receitas nos contratos com clientes e explorar a contabilização dos contratos com clientes tratada no IFRS 15, internalizado pelo CPC 47.

Nesse contexto e diante da mudança de paradigma nos registros contábeis das receitas dos contratos, o trabalho pretende analisar se o advento das normas internacionais de contabilidade pode ter alterado ou é compatível com o conceito de receita existente no ordenamento jurídico-tributário.

O trabalho se desenvolveu mediante pesquisa na doutrina nacional, decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgamentos que abordaram o tema da receita à luz das normas contábeis, pelo Supremo Tribunal Federal, atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil e Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Como resultado, a pesquisa realizada identificou a convergência do Brasil com as melhores práticas contábeis dos principais mercados financeiros do mundo, permitindo, com isso, alcançar padrões de comparabilidade entre as entidades locais e estrangeiras, mas, também e principalmente, concluiu-se que os conceitos de receita contábil e tributária após a adoção do IFRS 15, internalizado pelo CPC 47, que trata da contabilização de receitas nos contratos com clientes, são compatíveis e complementares.

Palavras-chave: IFRS 15. Contratos com Clientes. Receita. Conceito. Reconhecimento.

ABSTRACT

This thesis aims to analyze if the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) brought any significant change in the perspective of revenue recognition of contracts with customers and also explore its accounting procedures in accordance with IFRS 15 and locally by CPC 47.

In this context and in view of adjustments made in the accounting procedures of revenue recognition of contracts with customers, this paper aims to analyze whether accounting international standards changed or not existing revenue concept from the tax perspective.

This paper was developed through research made in the national tax doctrine, decisions provided by the Administrative Council of Tax Appeals in which revenue recognition in light of accounting standards were addressed, by the Supreme Court, by ruling enacted by the Federal Revenue Service and the Accounting Committee.

As a result, the research identified the convergence of Brazil with the best accounting practices of main financial markets in the world. The concepts of accounting and tax revenue after the adoption of IFRS, in force by CPC 47, which deals with the accounting of revenues in contracts with customers, are compatible and complementary.

Keywords: IFRS 15. Contracts with Clients. Revenue. Concept. Recognition.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IASB – *International Accounting Standards Board*

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

LSA - Lei das Sociedades Anônimas

RFB – Receita Federal do Brasil

RTT – Regime Tributário de Transição

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Visão geral	10
1.2 Objeto do estudo e delimitação do tema	12
1.3 Estrutura do trabalho.....	13
1.4 Relevância do estudo	13
2. ADOÇÃO E INTERNALIZAÇÃO DO IFRS NO BRASIL.....	16
2.1 Adoção dos padrões internacionais de contabilidade - IFRS.....	16
2.2 Tratamento do CPC47 aos contratos com clientes	20
2.3 O modelo dos 5 (cinco) passos para o reconhecimento da receita	22
2.4 Aplicação das normas contábeis em julgamentos realizados no CARF.....	32
2.5 Regulamentação do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 pela Receita Federal do Brasil 42	
2.6 Conceito de receita segundo o Supremo Tribunal Federal.	53
3. UM NOVO CONCEITO DE RECEITA?	56
4. CONCLUSÕES	65
5. REFERÊNCIAS	70

1. INTRODUÇÃO

1.1 Visão geral

O Brasil adotou novo marco contábil após a convergência das normas internas ao padrão internacional denominado *International Financial Reporting Standards* (IFRS), introduzido em nosso ordenamento pela Lei nº 11.638/2007.

Isso demonstrou não somente o alinhamento do Brasil com as melhores práticas contábeis dos principais mercados financeiros, mas também possibilitou ao investidor estrangeiro, já habituado àquelas práticas, obter parâmetros de comparabilidade entre empresas e suporte para alinhar suas expectativas de investimento.

No âmbito desse processo, a publicação da norma internacional IFRS 15, que disciplina o tratamento de receita, pelas entidades IASB e FASB¹, responsáveis, respectivamente, pelas normas internacionais e norte-americanas de contabilidade, trouxe um novo paradigma para o tratamento contábil do reconhecimento de receitas nos contratos com clientes.

O presente trabalho visa analisar os impactos gerais que a adoção do IFRS 15, internalizado pelo Pronunciamento Técnico CPC 47, (CPC 47), trouxe para os contratos com clientes, o reconhecimento de receitas e oferecimento à tributação.

Sob a perspectiva da análise de dois casos concretos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão vinculado ao Ministério da Economia e última instância do processo administrativo tributário federal, o trabalho explorará a aplicação das novas normas contábeis para o reconhecimento de receitas pelo julgador administrativo tributário, mas não analisará pormenorizadamente a atividade desenvolvida pela empresa autuada nos dois processos. Os julgamentos administrativos serão utilizados apenas como parâmetro para avaliar a compatibilidade entre os conceitos contábil e tributário de receita.

¹ *International Accounting Standards Board* (IASB) órgão responsável por emitir as normas internacionais de contabilidade. *Financial Accounting Standards Board*. (FASB) órgão responsável por emitir as normas norte-americanas de contabilidade.

O advento das novas normas contábeis do reconhecimento de receitas se mostra relevante ante o impacto no caixa das empresas, como no exemplo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS que incidem sobre faturamento ou o *total das receitas auferidas* pela pessoa jurídica que, a rigor, de acordo com o posicionamento da Receita Federal do Brasil, verifica-se na emissão da nota fiscal de vendas de mercadorias ou prestação de serviços.

A Receita Federal do Brasil também já se posicionou de forma diversa quanto ao momento para reconhecimento da receita, pelo regime de competência, na hipótese de emissão de nota fiscal para entrega futura, ou simples faturamento, tal como se extrai da ementa da Solução de Consulta COSIT nº 12/2017:

ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. Na hipótese de o **vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque**, mas **entregar esse bem em período de apuração posterior àquele em que foi celebrado o contrato**, a receita, pelo regime de competência, **deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato**. Na hipótese de o vendedor **celebrar contrato de compra e venda de bem que não possui em seu estoque**, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda. (g.n.)

A conclusão da resposta à Solução de Consulta nº 12/2017 vai de encontro com o CPC 47, que prevê a possibilidade de o reconhecimento de receitas nos contratos ocorrer apenas após a transferência do ativo ao cliente, ou seja, pouco importa, para fins de reconhecimento da receita e consequente tributação, a emissão da nota fiscal para entrega futura.

O reconhecimento de determinada receita no momento economicamente correto de acordo com a nova norma contábil pode postergar a saída de caixa para pagamento dos tributos, gerando previsibilidade à entidade.

À luz das definições trazidas ao ordenamento jurídico contábil pelo CPC 47, este trabalho também abordará as denominadas obrigações de performance, cuja execução se prolonga no tempo, para as quais serão identificados os tratamentos contábil e fiscal, assim como o que se convencionou chamar de o modelo dos cinco passos para o reconhecimento de receitas nos contratos com clientes a partir da vigência do CPC 47.

A análise das obrigações de performance, relevante para o CPC 47 e que será oportunamente comentada, será evidenciada também na sua aplicação no julgamento de dois casos concretos pelo CARF, pois ao fundamentar sua decisão na norma contábil o CARF percorreu as fases do contrato para concluir acerca do momento correto para o reconhecimento da receita e oferecimento à tributação pela empresa.

Também será analisada a regulamentação da Receita Federal do Brasil sobre os lançamentos contábeis das receitas sob a égide da nova contabilidade, especificamente a Instrução Normativa RFB IN nº 1.771/2017, bem como os controles contábeis que devem ser efetuados para que as receitas sejam reconhecidas somente com a transferência de controle do ativo para o cliente (bem ou serviço), a qual pode ocorrer ao longo do tempo ou em momento determinado.

Não menos importante, o trabalho também abordará o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o conceito de receita sob o prisma constitucional.

Este trabalho pretende por meio do estudo dos julgamentos objeto dos Acórdãos nºs 1201-002.120 e 3402-004.146, proferidos, respectivamente, pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária e 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, conhecidos e doravante designados tão somente como caso (“MULTIPLUS”), verificar se a adoção do conceito de receita objeto do modelo contábil internacional IFRS é compatível com o conceito de receita para fins tributários, conferindo alguma segurança jurídica.

1.2. Objeto do estudo e delimitação do tema

O estudo tem por objeto analisar o impacto da adoção do IFRS pelo Brasil no reconhecimento de receitas de contratos com clientes, bem como verificar se a norma contábil pode ter alterado ou é compatível com o conceito de receita para fins tributários, conferindo segurança jurídica ou auxiliando no entendimento.

A análise de dois casos concretos do contencioso administrativo tributário servirá de suporte para demonstrar a utilidade da nova norma contábil para o reconhecimento da receita e sua utilidade ao direito tributário.

Cumpra esclarecer que a escolha do tema se deu pela atuação do autor há mais de uma década em processos administrativos e judiciais tributários, procurando aliar a prática vivenciada em casos concretos à reflexão e ao embasamento teórico para, ao final, compartilhar um racional mais qualificado acerca da compatibilidade entre os conceitos contábil e tributário de receita após o advento das normas internacionais de contabilidade no sistema jurídico-contábil brasileiro.

1.3 Estrutura do trabalho

O trabalho foi estruturado em quatro capítulos, sendo o capítulo 1 voltado à introdução e relevância do estudo do tema diante da necessária intersecção entre a Contabilidade e o Direito Tributário.

O capítulo 2 aborda os impactos da adoção do IFRS no Brasil, passando por todas as fases necessárias para o reconhecimento de receitas oriundas de contratos com clientes, a aplicação prática desses conceitos contábeis do IFRS no julgamento de dois casos concretos pelas Turmas Julgadoras do CARF, a regulamentação do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 pela Receita Federal do Brasil, que conferiu neutralidade aos registros contábeis advindos do IFRS, e o conceito de receita no entendimento do Supremo Tribunal Federal.

O capítulo 3 analisa a compatibilidade entre os conceitos contábil e tributário de receita após a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no Brasil.

O capítulo 4, por fim, destina-se às conclusões dos principais temas tratados.

1.4 Relevância do estudo

O estudo proposto neste trabalho de conclusão do mestrado se mostra relevante não somente pelas novas regras contábeis adotadas pelas empresas brasileiras, conforme o padrão internacional na divulgação de suas demonstrações financeiras ao mercado como um todo, mas também pelo impacto fiscal que o reconhecimento de receitas gera no resultado das empresas.

Com o advento das práticas internacionais para registro das demonstrações financeiras, a Contabilidade passou a analisar a operação, o contrato, identificar e segregar as obrigações de desempenho para registrar determinado fato, desencadeando efeitos tributários. Diante disso, entendemos relevante estudar esse novo paradigma para a Contabilidade e o Direito Tributário quanto ao registro das receitas, alterado em relação à prática contábil anterior.

Ao analisar os casos concretos julgados pelas Turmas Julgadoras do CARF, acima mencionados e que serão adiante explorados, com voto em um deles fundamentado nas normas contábeis para afastar a incidência de tributos sobre receitas não efetivamente auferidas, o trabalho pretende analisar a aplicação da norma contábil pelo tribunal administrativo que acabou por afastar a incidência de tributos sobre receita não auferida pela empresa, e, com isso, verificar a compatibilidade entre o conceito contábil de receita e o conceito tributário de receita.

A nova norma contábil disciplina o reconhecimento de receitas, entre outras características que serão abordadas, na transferência do ativo para o comprador, quando houver probabilidade que os benefícios econômicos fluirão para a entidade e possam ser mensurados com confiabilidade, o que também se aplica às despesas incorridas, denotando traço subjetivo² que permeia a análise dos contratos firmados e as consequências de ordem contábil e fiscal.

Esse traço de subjetividade da norma contábil, em que a entidade precisa avaliar o preenchimento de determinadas condições previstas no CPC 47 para reconhecer as receitas será analisado e confrontado com o conceito de receita previsto na legislação tributária.

² Como referência da subjetividade que permeia o Pronunciamento Técnico CPC 47 podemos citar os seguintes itens: **31**. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance 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. **33**. Bens e serviços são ativos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. **34**. Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do ativo. **38**. Se a obrigação de performance não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deverá satisfazer à obrigação de performance em momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz à obrigação de performance, a entidade deve considerar os requisitos para controle, apresentados nos itens 31 a 34.

Da mesma forma, será analisado se o advento das normas internacionais que orientam a elaboração das demonstrações financeiras trouxe para o ordenamento jurídico-contábil conceito compatível com o de receita previsto na legislação tributária ou serviu para auxiliar na identificação da efetiva receita tributável, sendo com aquele compatível.

2. ADOÇÃO E INTERNALIZAÇÃO DO IFRS NO BRASIL

2.1 Adoção dos padrões internacionais de contabilidade - IFRS

Anteriormente ao momento histórico da globalização, as empresas locais não seguiam os padrões internacionalmente praticados para registro dos contratos em suas demonstrações financeiras, o que gerava o afastamento das melhores práticas contábeis aceitas nos chamados países desenvolvidos e clamava por adequações, tanto pelo afastamento em si, quanto pela restrição de acesso dessas empresas aos mercados de valores mobiliários desses países, pois até esse momento havia basicamente três modelos contábeis³ que eram seguidos pelos países com maior influência, a saber: (i) nos de origem germânica, mais voltada aos interesses dos credores; (ii) nos de influência anglo-saxã, no interesse dos investidores; e (iii) nos países de origem latina, direcionada ao fisco.

Dada a falta de conexão e harmonia entre esses três diferentes sistemas contábeis, ainda que o advento do padrão internacional nas demonstrações contábeis não eliminasse definitivamente todas as diferenças existentes entre as práticas adotadas pelos países, o IFRS permitiria convergência global para os países que o adotassem.

No Brasil, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade IFRS⁴ nas demonstrações financeiras se tornou obrigatória para as companhias de capital aberto a partir da Instrução nº 457, de 13 de julho de 2007, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)⁵.

³ Estudo realizado por Elionor Farah Jreige Weffort “O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional – influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado” acessível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/16243?show=full>> acesso em 14/07/2020.

⁴ *International Financial Reporting Standards* são veiculados pela *International Accounting Standards Board* (IASB).

⁵ A importância da adequação das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade pode ser extraída deste trecho da Instrução CVM: “CONSIDERANDO: a) a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da confiabilidade nas nossas informações financeiras, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas; c) que os mercados e os reguladores de outros países e blocos internacionais, empenhados nesse processo, estão buscando, cada vez mais, desenvolver mecanismos restringindo o acesso daqueles países que ainda não adotaram ou se comprometeram com a adoção das normas contábeis internacionais. Art. 1º As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB. § 1º Para fins de atendimento ao disposto no caput deste artigo, as demonstrações

Com a adoção do IFRS, a contabilidade brasileira passou a efetivamente se preocupar com o registro dos fatos de acordo com a essência econômica e não tanto mais com a forma jurídica utilizada, deixando de ser o ponto central o desencadeamento de fatos jurídicos tributários, que naturalmente estão sujeitos ao princípio da legalidade.⁶

Diante da magnitude de se alterar o sistema contábil de um país com nítida inclinação fiscal para um novo padrão internacionalmente seguido, o § 7º do artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas, na redação conferida pela Lei nº 11.638/07, inicialmente determinou que eventuais diferenças decorrentes dos novos registros contábeis não teriam efeitos tributários.

Como a convergência do padrão contábil para o IFRS não poderia gerar efeitos fiscais imediatos, à época foi editada a Medida Provisória nº 449/2008 que inaugurou o Regime Tributário de Transição (RTT), nascido para neutralizar os efeitos tributários da passagem do anterior para o novo método contábil advindo da Lei nº 11.638/2007, período de transição que não será abordado no presente trabalho dado que há muito superado.

Ao comentar o marco da Lei nº 11.638/07, que determinou a convergência da contabilidade nacional às práticas internacionais, Ernesto Rubens Gelbcke, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins destacam⁷:

Essa Lei, alterando a de nº 6.404/76, a Lei das S.A., foi a grande mudança que propiciou condições para a convergência às normas internacionais de contabilidade. O texto legal não só determinou essa convergência como produziu alterações na Lei que impediam a adoção de várias dessas normas internacionais. Além disso, fez expressa menção à figura do CPC e, **o mais fundamental de tudo, determinou, de forma enfática, a segregação entre Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais**. Mudou o conceito de ativo imobilizado, ao admitir que sejam nesse grupo registrados

financeiras consolidadas das companhias abertas deverão ser elaboradas com base em pronunciamentos plenamente convergentes com as normas internacionais, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e referendados pela CVM. As demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas serão denominadas “Demonstrações Financeiras Consolidadas em IFRS.”

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

⁷ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **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. 122

aqueles que, mesmo não sendo de propriedade jurídica da empresa, estão sob seu controle, sendo dessa empresa os benefícios e os riscos advindos de seu controle. Essa foi a abertura que passou a permitir a figura da Prevalência da Essência sobre a Forma, conceito fundamental para uma boa Contabilidade, rica e informativa aos administradores da entidade, aos investidores, aos credores, aos empregados, ao governo, à sociedade em geral. (g.n)

Para demonstrar o início das alterações contábeis aqui tratadas, no capítulo destinado à escrituração das companhias de capital aberto, a Lei nº 11.638/07, alterando o artigo 177 da Lei nº 6.406/76, Lei das Sociedades por Ações (LSA), fixou as regras para a reforma estatutária das companhias brasileiras e convergência com a norma contábil internacional IFRS⁸.

De se destacar também que, adotado o novo sistema contábil para a elaboração das demonstrações financeiras, a convergência para o IFRS incorporou ao ordenamento jurídico contábil o princípio da prevalência da essência econômica dos fatos contábeis em detrimento da sua forma ou natureza jurídica.

É importante destacar que a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica de determinado negócio não pode se sobrepor ao princípio da legalidade em matéria tributária, seja para atrair a incidência de determinado tributo, seja para afastá-la, tampouco pode servir de fundamento para interpretação da legislação tributária.

O arrendamento mercantil surge como um exemplo do distanciamento entre a essência econômica e a forma jurídica do contrato em si. Embora não seja o foco deste trabalho, pois há um Pronunciamento Técnico do CPC específico acerca da contabilização do bem pela empresa arrendadora e pela arrendatária, referido contrato é citado por Edison

⁸ 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.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas **não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.**

Carlos Fernandes, conforme passagem que será adiante reproduzida, como um bom exemplo para demonstrar a prevalência da essência sobre a forma após a convergência das demonstrações financeiras ao padrão internacional do IFRS.

Após o advento do IFRS, considerando que o bem arrendado pode gerar receitas para a arrendatária, bem sobre o qual ela detém o controle econômico, mas não é proprietária para fins da legislação civil, esta deverá contabilizá-lo no ativo⁹, em seu patrimônio, mesmo com o contrato de arrendamento mercantil preservando a propriedade do bem à arrendadora até o final do período contratado.

Em complemento às alterações decorrentes da introdução do IFRS no ponto tocante aos contratos de arrendamento mercantil, Edison Carlos Fernandes revela importante traço característico de sua contabilização¹⁰:

Retome-se o tratamento contábil do *leasing*: o adquirente registra contabilmente um bem sobre o qual não exerce o direito de propriedade. Tal bem, portanto, está informado no rol dos ativos da empresa, para efeito de determinação do patrimônio empresarial. Ocorre que a nomeação desse bem como garantia (por exemplo, penhora) de outra relação jurídica, distinta do *leasing*, não é incontroversa, podendo gerar falsas expectativas em outros credores, diferentes do arrendador. O referido impasse surgirá quando um credor, ao propor a ação de execução contra o devedor, pretender arrolar os bens que possam garantir o pagamento do seu direito. Estando as demonstrações financeiras do devedor à disposição do credor, este último poderá identificar alguns bens, no ativo imobilizado, capazes de satisfazer sua pretensão, o que pode não ser praticável. Se alguns dos bens identificados pelo credor forem objeto de *leasing*, o devedor não é proprietário deles, não podendo esses bens, em princípio, ser objeto de penhora, por exemplo.

São questões jurídicas dessa natureza que justificam o estudo do Direito contábil, porque a implementação do IFRS pelas empresas brasileiras demanda uma nova abordagem das relações jurídicas, de quaisquer naturezas.

⁹ O Pronunciamento Técnico CPC 06, que trata das modalidades de arrendamento, assim disciplina a contabilização do bem arrendado no ativo do arrendatário: **Reconhecimento**. 22. Na data de início, o arrendatário deve reconhecer o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento. **Apresentação** 47. O arrendatário deve apresentar no balanço patrimonial ou divulgar nas notas explicativas: (a) ativos de direito de uso separadamente de outros ativos. Se o arrendatário não apresentar ativos de direito de uso separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve: (i) incluir ativos de direito de uso na mesma rubrica que aquela em que os ativos subjacentes correspondentes seriam apresentados se fossem próprios; e (ii) divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses ativos de direito de uso; (b) passivos de arrendamento separadamente de outros passivos. Se o arrendatário não apresentar passivos de arrendamento separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses passivos.

¹⁰ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 111-112

Entendido esse novo paradigma da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica dos registros contábeis, analisaremos a adoção do padrão internacional e sua internalização no ordenamento contábil brasileiro pelo CPC 47, utilizando como casos de estudo os julgamentos das Turmas Julgadoras do CARF objeto dos Acórdãos nºs 1201-002.120 e 3402-004.146.

2.2 Tratamento do CPC47 aos contratos com clientes

Anteriormente ao advento do CPC 47 havia dois Pronunciamentos Técnicos do CPC (CPC 30 e CPC 17) que tratavam sobre questões relacionadas à identificação, reconhecimento, mensuração e divulgação de receitas, que foram substituídos pelo CPC 47, sendo essa concentração dos pronunciamentos contábeis para reconhecimento da receita assim tratada por Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins ¹¹:

Fez-se necessário, nesse contexto, o desenvolvimento de uma abordagem única, baseada em princípios e com orientações mais abrangentes, o que terminou por ocorrer de forma conjunta entre o IASB (órgão emissor das IFRS) e o FASB (órgão emissor das normas no US GAAP) e **convergiu para a emissão de uma única norma para os dois organismos em maio de 2014, a IFRS 15, recepcionada posteriormente no Brasil por meio do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.**

Como regra geral, o CPC 47 se aplica à contabilização de receitas de todos os contratos com clientes, nos quais se vendam produtos ou serviços, inclusive de construção. Entretanto, algumas transações de compra e venda em particular estão fora do escopo desta norma, a saber: contratos de arrendamento mercantil; contratos de seguro; instrumentos financeiros e outros direitos e obrigações contratuais abrangidas pelos pronunciamentos de Instrumentos Financeiros, Demonstrações Financeiras Consolidadas, Acordos Conjuntos, Demonstrações Financeiras Separadas e Investimentos em Associadas e Joint Ventures; ou trocas de itens não monetários entre partes de uma mesma linha de negócios realizadas com o fito de facilitar vendas a clientes e potenciais clientes. (g.n)

Em meio ao emaranhado de normas, dúvidas e incertezas, mas também elogios à convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional IFRS, em 2014, o FASB e o IASB divulgaram a norma internacional IFRS 15, que dispõe sobre o reconhecimento de receitas em contratos com clientes.

A norma contábil internacional IFRS 15, introduzida no ordenamento brasileiro pelo CPC 47 para disciplinar o reconhecimento de receitas em contratos firmados com

¹¹ op.cit. p. 1607

clientes, traz uma nova concepção para o reconhecimento de receita que reflita a efetiva transferência de bens e serviços (ativos) para os clientes, conceito compatível com a tradição do Direito Civil, bem como a probabilidade de recebimento da receita.

O CPC 47 disciplina detalhadamente os conceitos aplicáveis e necessários para o reconhecimento contábil de receitas em contratos firmados com clientes, definidos assim os objetivos do pronunciamento.¹²

Algumas espécies de contratos foram excluídas do alcance do CPC 47, como os contratos de arrendamento mercantil, contratos de seguros, instrumentos financeiros e contratos de permutas não monetárias, todos com Pronunciamentos Contábeis Técnicos CPC específicos.

À exceção das espécies contratuais acima, além dos contratos com clientes, poderíamos dizer que as regras relativas ao reconhecimento de receitas contidas no CPC 47 poderiam ser estendidas a quaisquer outras relações comerciais nas quais os mesmos elementos estejam presentes, quer na prestação de um serviço, quer na venda de mercadorias.

Para a contabilização dos contratos na forma preconizada pelo CPC 47 a entidade deverá percorrer cinco etapas até o reconhecimento da receita, assim divididas no que se convencionou chamar de *o modelo dos cinco passos*, cada qual com suas respectivas diretrizes para as entidades.

¹² 1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

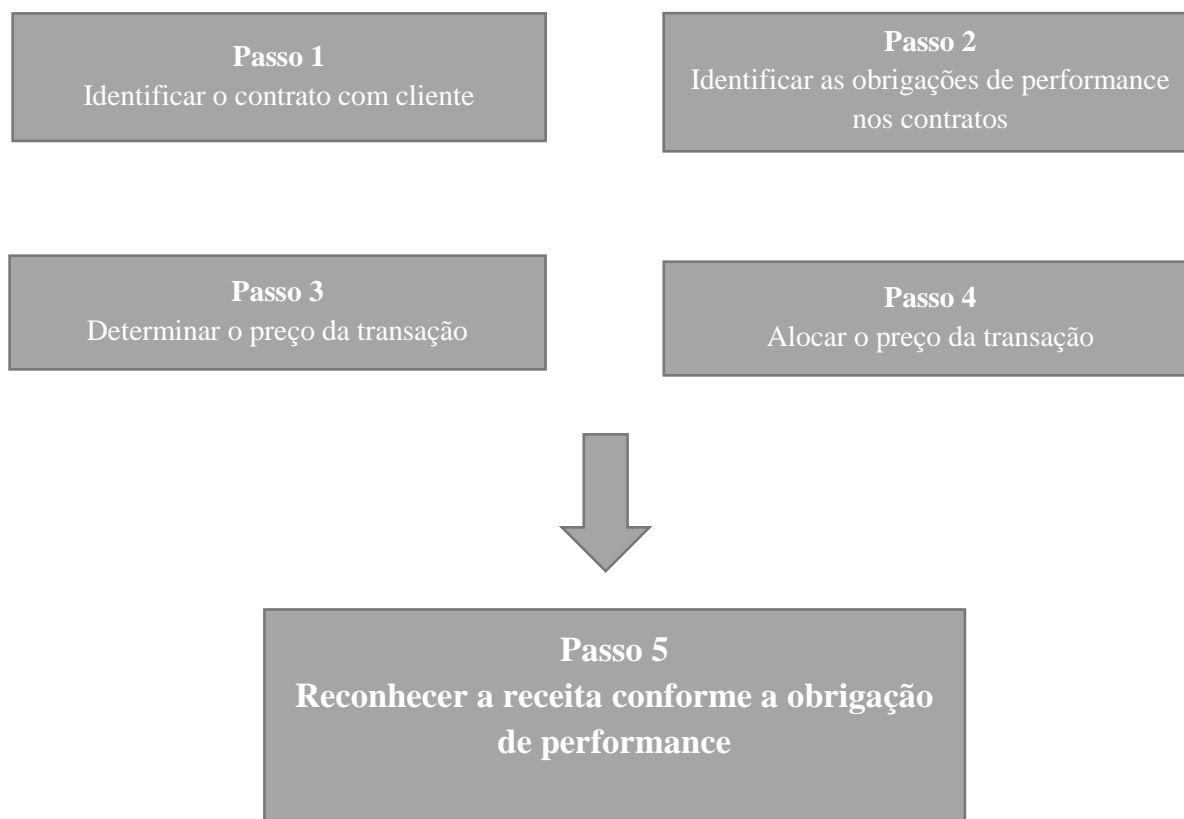
2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de performance) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de performance) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira

2.3 O modelo dos 5 (cinco) passos para o reconhecimento da receita¹³

O reconhecimento da receita deverá acontecer quando superadas todas as etapas do contrato com cliente, que podem ser resumidas de acordo com o seguinte fluxo de transações disciplinado no CPC 47:



No que concerne ao passo 1, conceito aparentemente simples, mas que se desdobra em uma série de etapas, para identificar os contratos com clientes a entidade deverá obedecer às seguintes condições tratadas no CPC 47.¹⁴

¹³ Regramento instituído pelo Pronunciamento CPC 47.

¹⁴ Passo 1: Identificação do contrato

9. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

Na hipótese de o contrato não atender aos critérios acima, previstos no passo número 1 do CPC 47, para completa identificação e a entidade receber contraprestação do cliente, o item 15 do CPC 47 traz as seguintes condições para o reconhecimento da receita:

15. Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 e a entidade receber contraprestação do cliente, **a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:**

(a) a entidade não possui obrigações **restantes** de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; **ou**

(b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível. (g.n.)

Já no passo 1 do modelo dos cinco passos, acima transcrito, extrai-se um importante traço para o atendimento das regras contábeis do reconhecimento de receitas nos contratos com clientes, ou seja, a boa elaboração e confecção do instrumento contratual, especialmente em se tratando de contratos complexos, que têm obrigações divididas em fases, por exemplo.

A identificação das fases do contrato e das obrigações de performance¹⁵ é de suma importância para aplicação da norma contábil, sendo que para concretização dessa etapa o CPC também traz os seguintes parâmetros:

Identificação de obrigação de performance

22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de performance 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 para o cliente.

(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

¹⁵ Em sua atual redação, o CPC 47, substituiu a denominada obrigação de desempenho por obrigação de performance: “O termo ‘obrigação de performance’ neste pronunciamento diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora”.

Na hipótese de transferência de ativos para os clientes em etapas diferentes do cumprimento contratual, para cada bem ou serviço transferido a entidade deverá reconhecer a receita ao longo do tempo de acordo com os seguintes critérios previstos nos itens 31 e 35 do CPC 47:

Satisfação de obrigação de performance

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance 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.

Obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz a obrigação de performance e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho;
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.

O reconhecimento de receita em contrato de prestação de serviços pode não ser tão evidente como no contrato de venda de mercadorias, pois o CPC 47 consigna que o reconhecimento ocorra na transferência do ativo, **bens ou serviços**. É certo que também há serviços que são executados e entregues ao longo do tempo. Utilizando como exemplo contrato de prestação de serviços de engenharia rodoviária, a receita poderia ser reconhecida de acordo com a efetiva medição dos serviços prestados de acordo com a previsão contratual, também conhecido como *acordo de nível de serviços*. A cada medição – e consequente transferência do ativo ao cliente – a prestadora emitiria a nota fiscal de prestação de serviços e reconheceria a respectiva receita, uma vez ultimado o regime de competência com os custos atrelados às receitas auferidas.

O CPC 47 também traz os critérios para a identificação das obrigações de performance e condições que precisam ser atendidas para o reconhecimento das respectivas receitas, o segundo passo para reconhecimento de receitas em contratos cuja execução de prolonga no tempo.

Já nesta passagem do CPC 47, que trata do cumprimento das obrigações de performance para fins de reconhecimento da receita, é possível identificar a

compatibilidade desse conceito com o Direito Civil, pois em ambos a obrigação só se perfaz com a tradição do bem ao comprador, convindo reproduzir o artigo 1.267 do Código Civil, que assim dispõe acerca da aquisição da propriedade móvel: “A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição”.

Verifica-se aqui diálogo entre as fontes normativas, o CPC 47, que orienta a tributação da receita apenas com a transferência dos bens e serviços ao comprador e o Código Civil, que confere à tradição a condição de ato jurídico necessário para transferência da propriedade das coisas móveis, assim tratada por Silvio Venosa¹⁶:

A tradição efetiva ocorre quando, materialmente, a coisa é descolada para a posse de outrem. A tradição pode ser efetiva ou material (que se manifesta por uma entrega real do bem, como sucede quando o vendedor passa ao comprador a coisa vendida), simbólica ou ficta (substitui-se a entrega material do bem por atos indicativos do propósito de transmitir a posse) e consensual, que apresenta-se sob duas formas, *traditio longa manu* e *traditio brevi manu* (g.n.)

Portanto, o conceito de transferência do ativo previsto no CPC 47 é claramente compatível com o conceito de tradição de bens móveis previsto na legislação civil, sendo possível afirmar que o CPC 47 nada mais fez que incorporar este conceito do Direito Civil para determinar o momento em que o bem ou serviço é transferido ao contratante e, conseqüentemente, a receita deve ser reconhecida.

Seguindo o fluxo das transações no modelo previsto no CPC 47, naturalmente o preço da transação é elemento importante do negócio e precisa ser identificado pela entidade para sua correta alocação, na medida em que espera receber o valor entabulado com a outra parte em troca da transferência do ativo para o contratante, mercadoria ou serviço¹⁷.

¹⁶ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil - Vol. IV - Responsabilidade Civil** - 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 85.

¹⁷ Passo 3: Determinação do preço da transação

47. A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é 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 prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

Contraprestação variável

50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Determinado o preço conforme dispõe o item precedente, um dos principais itens relacionados ao reconhecimento de receitas de contratos cuja execução de prolonga no tempo diz respeito à alocação do preço da transação a cada obrigação de performance, uma vez que traz um importante componente do tema deste trabalho, sendo assim regulado pelo CPC 47:

Passo 4: Alocação do preço da transação à obrigação de performance

73. O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de performance (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Essa outra importante premissa para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes, da qual emerge a importância na formatação do contrato, que ganhou relevância com o advento do CPC 47 e demanda conhecimento dos aspectos contábeis e fiscais, não mais apenas o negocial.

Isso porque, ao fixar o preço individual de determinados bens ou serviços conforme as fases em que há expectativa de transferência desses ativos aos clientes em contratos cuja execução se prolonga no tempo e, assim, a receita será reconhecida naquela específica proporção do preço alocado e na medida do desempenho das obrigações de performance, faz-se necessário que as partes especifiquem detalhada e individualmente o preço de venda do bem ou serviço.

Caso assim não proceda e o preço individual de cada obrigação não for diretamente observável, o CPC 47 ainda disciplina os métodos pelos quais a entidade poderá **estimar** o preço de venda individual para alocação e reconhecimento da receita daí decorrente, devendo seguir os parâmetros descritos no item 76 e seguintes do CPC 47 ¹⁸

51. O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

¹⁸ Alocação com base em preço de venda individual

76. Para alocar o preço da transação a cada obrigação de performance com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de performance no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.

Não sendo possível à entidade identificar o preço de venda individual de cada obrigação, o CPC 47 ainda oferece mecanismos para tanto¹⁹, os quais não serão abordados no presente trabalho para não fugirmos ao seu escopo.

Por ocasião da alocação do preço individual de venda, a entidade deverá também alocar os descontos concedidos às obrigações de performance, contraprestações variáveis e eventuais alterações no preço da transação (item 81 do CPC 47).

Adicionalmente, a entidade deverá reconhecer como ativo os custos incrementais para cumprir o contrato que, se não tratados em outro pronunciamento específico do CPC, como estoques ou ativo imobilizados, deverão ser reconhecidos no ativo da entidade, tais como eventuais comissões de venda sem as quais o contrato não seria entabulado (item 91 do CPC 47), mas que não serão abordados detalhadamente.

Ultrapassadas as fases de identificação e determinação dos preços das transações nos contratos com clientes, no que toca à transparência das informações contábeis para o mercado e consequente divulgação das informações, o item 110 do CPC 47 determina que a entidade divulgue informações suficientes e claras para permitir aos usuários do mercado compreender a natureza, valor, época e incerteza de receitas e fluxos de caixa que advirão à entidade.

Ainda no aspecto da divulgação das informações contábeis ao mercado, um dos itens mais importantes e que está diretamente relacionado ao tema do reconhecimento de receita de contratos com clientes objeto deste trabalho diz respeito à divulgação da receita nas demonstrações de resultado da entidade prevista no item 112-A do CPC 47:

77. O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. O preço contratualmente declarado ou o preço de tabela do bem ou serviço pode ser (mas não se deve presumir que seja) o preço de venda individual desse bem ou serviço.

¹⁹ Item 79. Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes: (a) abordagem de avaliação de mercado ajustada; (b) abordagem do custo esperado mais margem; e (c) abordagem residual.

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, **a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.** (g.n.)

O item 112-A do Pronunciamento CPC 47 traz os instrumentos para que a entidade divulgue as receitas, utilizando-se de contas contábeis de controle interno da receita bruta tributável para fins fiscais e outras receitas, evidenciando essas diferenças em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Cumpridas todas as etapas previstas nos passos anteriores, ou seja, havendo a transferência do bem ou serviço prometido através de contrato entabulado com cliente, tal como a tradição do Direito Civil, a entidade deverá reconhecer a receita em suas demonstrações contábeis e fiscais, oferecendo-a à tributação dos tributos federais, conforme o caso, culminando, assim, no **quinto e último passo** da norma contábil para o reconhecimento da receita.

Estas, portanto, são as condições advindas das normas internacionais relacionadas ao reconhecimento de receitas, conforme excertos do CPC 47 anteriormente detalhados:

- As partes devem ter aprovado o contrato, por escrito ou oralmente, e devem estar comprometidas a cumprir suas respectivas obrigações;
- A entidade deve conseguir identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- A entidade deve conseguir identificar as condições de pagamento dos bens ou serviços a serem transferidos; e
- O contrato deve ter substância comercial, isto é, espera-se que o risco, os prazos ou os montantes dos fluxos de caixa futuros da entidade sofram mudanças como resultado da execução do contrato.

Após a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional IFRS e o reconhecimento das receitas de contratos com clientes conforme o CPC 47 podemos afirmar que os impactos foram sentidos em diversos aspectos do cotidiano empresarial.

A adesão das práticas contábeis internacionais influenciou significativamente as políticas de vendas e elaboração de contratos criteriosos com clientes; nos controles internos que as entidades terão de efetuar nos contratos; a própria tecnologia de sistemas necessária para tanto; na relação da empresa com investidores e o mercado dada a divulgação das demonstrações financeiras, bem como no impacto da nova sistemática no reconhecimento e tributação dessas receitas na esfera federal.

A importante questão temporal se apresenta como último dos cinco passos para o reconhecimento da receita nos contratos com clientes, ou seja, quando a entidade deverá reconhecer e oferecer as receitas à tributação.

O reconhecimento ocorrerá quando a entidade transferir o controle dos bens ou serviços prometidos para o cliente, seja ao longo do tempo ou em um momento específico no tempo, conforme tratado no item 31 do CPC 47:

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance 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** (g.n.) 20.

Portanto, a entidade reconhecerá uma receita ao longo do tempo em obrigações cuja performance se executa ao longo de um determinado período ou fases, como ocorre, por exemplo, na construção de um edifício, na tradição do bem escolhido pelo participante do programa de milhagem, no exemplo que será tratado no caso julgado pelas Turmas Julgadoras do CARF.

²⁰ Do conceito incorporado do IFRS 15, item 31: *An entity shall recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation by transferring a promised good or service (i.e. an asset) to a customer. An asset is transferred when (or as) the customer obtains control of that asset.*

Não atendidos os requisitos em sua completude a entidade não reconhecerá a receita ao longo do tempo, mas em outro determinado momento, quando satisfizer a obrigação de desempenho e transferir o bem ou serviço contratado à outra parte.

O cerne das novas diretrizes contábeis auxilia as entidades a não oferecerem à tributação uma receita que não tenha sido reconhecida, porque não atendidas todas as condições previstas no CPC 47.

Após percorrermos as etapas para reconhecimento de receitas advindas de contrato com cliente, é possível afirmarmos que o conceito de receita contábil advindo do IFRS, mais especificamente IFRS 15, pode auxiliar na elaboração das demonstrações financeiras de forma a identificar mais claramente quando uma receita sob a ótica contábil deverá ser reconhecida e, ato seguinte, oferecida à tributação, ou seja, são conceitos complementares e não colidentes.

Para encerrar este capítulo relativo à convergência da contabilidade local ao IFRS, mais especificamente no tema objeto deste trabalho, o CPC 47 trouxe questões que interessam aos operadores da Contabilidade e do Direito Tributário, como, por exemplo, a exigibilidade da aplicação das IFRS pelas entidades, já que não emanados do Poder Legislativo, bem como se referido pronunciamento encamparia novos métodos ou critérios contábeis para os contratos com clientes.

No que concerne à indagação sobre a aplicabilidade dos atos emanados do CPC, Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins consignam ²¹:

Com a edição dos atos normativos pelo CPC, surge a questão da aplicabilidade e do “enforcement” de tais atos. Considerando que o CPC é um Comitê sem personalidade jurídica própria, criado pelo CFC, mas com total independência com relação a esse Conselho, seus atos normativos podem ser considerados diretrizes ou “standards”, mas não podem ser considerados normas jurídicas. Por sua vez, a partir do momento em que tais atos normativos são referendados por órgãos reguladores (ex: CVM, BACEN, CFC) por meio de atos normativos infralegais (ex: resoluções, deliberações), tais atos passam a ser aplicáveis aos agentes regulados por esses órgãos. Como consequência de tal regulação, todos os contadores se obrigam (enquanto preparadores das demonstrações financeiras) a aplicar os atos normativos do CPC, tendo como consequência a aplicação

²¹ PINTO, Evaristo Alexandre; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. **Revista de Direito Contábil Fiscal** v.1 n.1. São Paulo: 2019. p. 38

indistinta dos pronunciamentos do CPC para todas as entidades, exceto para aquelas em que os órgãos reguladores recusarem a adoção.

Sem a pretensão de esgotar o tema, mas após percorrer as cinco etapas que culminam no reconhecimento da receita, interessante observar que o CPC 47 não traz claramente, em nenhuma passagem, novas formas ou novos métodos para contabilização de receitas de contratos com clientes, mas, sim, pormenoriza as etapas que a entidade deve percorrer até que se ultime o reconhecimento da receita com a tradição, a transferência do ativo nos contratos com seus clientes. Valemo-nos aqui da lição dos mesmos autores acima referidos para esclarecer que ²²:

Em que pese a Instrução Normativa RFB n. 1.573/2017 (com alterações da Instrução Normativa RFB n. 1.771/2017) manifestar o entendimento que o CPC 47 inaugurou, ainda que parcialmente, novos métodos ou critérios contábeis, há que se ressaltar que **não se trata de questão pacífica, uma vez que as diretrizes gerais do CPC 30 permanecem inalteradas no CPC 47, tendo o novo pronunciamento contábil detalhado procedimentalmente as ideias que já estavam contidas na essência do pronunciamento anterior**. Por essa razão, Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado são enfáticos ao afirmar que o CPC 47 tem “aparência de algo novo para os mais desinformados”.

Diante desse contexto, numa análise preliminar, a opção do legislador em atribuir competência à Secretaria da Receita Federal para identificar e anular os efeitos dos novos atos administrativos poderia merecer severas críticas.

Do ponto de vista da perfeita aplicação da Ciência Contábil, talvez fosse recomendável que, evitando interferência da autoridade fiscal, competisse ao CPC definir quais critérios contábeis foram efetivamente alterados por novos pronunciamentos, sobretudo considerando a especialidade do órgão em matéria contábil. (g.n.)

A despeito de nos filiar-mos ao posicionamento acima destacado, de que o CPC 47 não trouxe modificações claras e expressas nos critérios para contabilização das receitas nos contratos com clientes e, portanto, estaria fora do alcance do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014, a regulamentação do tema pela Receita Federal na Instrução Normativa nº 1.771/2017 – a IN é clara em abarcar os contratos com clientes do CPC 47 -, especificamente dos controles que as entidades têm de realizar nas contas contábeis quando houver diferença entre a receita contábil e a receita tributária, acaba por conferir segurança jurídica à entidade e ao fisco.

²² op. cit. p. 34-35

2.4 Aplicação das normas contábeis em julgamentos realizados no CARF

A aplicação da norma contábil como fundamento para afastar a tributação de receitas em momento identificado equivocadamente pela fiscalização pode ser vista em casos julgados pelas Turmas Julgadoras do CARF.

Antes de adentrar aos julgamentos realizados pelo CARF, cumpre esclarecer que este trabalho trará alguns esclarecimentos sobre os programas de fidelidade no modelo de coalizção para contextualização da autuação da empresa fiscalizada e das conclusões do julgador administrativo, conforme fundamentos extraídos de alguns excertos do Termo de Verificação Fiscal do caso julgado pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF.²³

A autoridade fiscal entendeu que havia uma operação de compra e venda de pontos entre a MULTIPLUS e seus parceiros, bem como uma provável futura compra e venda de bens e serviços para serem entregues aos participantes dos programas de milhagem e, assim, autuou a empresa para exigir a tributação sobre a receita que entendia auferida no momento entendido como venda de pontos do programa de milhagem²⁴.

²³ Processo nº 10314.720548/201584. Acórdão nº 1201-002.120. 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária. Sessão de 11 de abril de 2018. Recorrente MULTIPLUS S/A.

O diferimento da receita auferida pela autuada com comercialização de pontos de fidelização do Programa Multiplus restou assim descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 141.627/141.641).

(16) Em breve síntese, por meio das parcerias firmadas, o contribuinte obrigava-se a vender pontos Multiplus aos seus parceiros em nome do cliente destes por determinado valor. Após o pagamento dos pontos Multiplus e a entrega destes a seu cliente, não restava ao parceiro qualquer vinculação ou obrigação com o próprio cliente ou com o contribuinte.

(17) No caso da TLA, seus clientes, já no momento da obtenção dos pontos TAM Fidelidade, tinham esses pontos automaticamente convertidos em pontos Multiplus, conversão pela qual a TLA pagava preço fixo por ponto. Posteriormente, a pedido do cliente, que agora era seu, a Multiplus efetuava a compra da passagem desejada junto à TLA.

(23) O negócio jurídico entre Multiplus e o Parceiro resolvesse com o pagamento do preço pelo parceiro e a entrega dos pontos a ele.

(24) Não é demais observar que há dois negócios jurídicos distintos, **a compra/venda de pontos ocorrida entre o epigrafado e o parceiro e a provável futura compra/venda de bens/serviços por integrante do Programa Multiplus**. O segundo negócio, a futura provável compra/venda de bem/serviço pelo integrante do programa Multiplus não tem objeto e preço definidos, sequer sua ocorrência está definida. Pode, até, nem acontecer (casos dos pontos que tem sua validade vencida, sem que tenham sido usados).

²⁴ (8). A Autoridade Fiscal entendeu que a receita auferida com a comercialização de Pontos Multiplus, contabilizada com base na Resolução CFC 750/1993, devia ser confrontada com o custo do possível resgate dos pontos vendidos apurado mediante provisão constituída com fundamento na Resolução CFC 1066/2005.

(30) Como sabido, a contabilização é livre, desde que não se dê “em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo” (PN 347/1970).

A adoção do método das receitas diferidas, entretanto, provoca tal efeito, conforme se viu no tópico anterior (IIIb CONTRATOS). (31) Ocorrida antes do advento das novas normas contábeis, a contabilização do Programa Fidelidade pela TAM SA na forma acima (custo incremental) teve por fundamento a Resolução CFC 750/1993, bem como, no que toca as provisões, a Resolução CFC 1066/2005. (32) A Resolução CFC

A MULTIPLUS, a seu turno, sustentou que os recursos que recebia em caixa pela disponibilização de pontos aos parceiros eram registrados em contrapartida no passivo como **receita diferida** e somente no resgate dos pontos pelo participante do programa de milhagem é que registrava a receita nas contas de resultado, pois no momento eleito pela fiscalização como de suposto ingresso patrimonial definitivo não havia como determinar a receita que receberia no resgate dos bens e serviços disponibilizados pelos parceiros, tampouco os seus custos atrelados.

Dessa forma não se verificava, na prática, a necessidade do reconhecimento pelo regime de competência, que continua a ser a linha mestra que orienta a contabilização de receitas e seus correlatos custos e despesas pelas entidades, conforme dispõe o item 4.50 do Pronunciamento Conceitual Básico²⁵.

A discussão nesse processo dizia respeito, portanto, ao momento em que MULTIPLUS deveria reconhecer a receita – regime de competência – pois a empresa o fazia no momento do resgate dos pontos pelos clientes nas compras de bens e serviços (o valor da receita que ingressava definitivamente em seu patrimônio era representado pela diferença entre o valor disponibilizado pelos parceiros para aquisição de bens e serviços, que era registrado no passivo como receita diferida, e o valor efetivamente pago pela autuada pelos bens e serviços entregues aos clientes), tendo a fiscalização entendido que o primeiro ingresso no caixa deveria ser reconhecido como receita e oferecido à tributação.

750/93 prevê em seu art. 9º: **Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.** (36) Portanto, face as disposições da Resolução CFC 750/93, **tanto o pagamento recebido pela TAM SA na venda de pontos do Programa Fidelidade TAM para parceiro como o pagamento recebido com a venda de pontos que se dá em concomitância com a venda de bilhete aéreo caracterizam-se como receitas** (art. 9º, § 3º, I) a serem reconhecidas simultaneamente à despesa (art. 9º, § 4º, III) estimada de resgate, desses pontos. **(Fl. 142.261 do acórdão nº 1201-002.120)** (g.n.)

²⁵ 4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

A Turma Julgadora, por entender que a atividade desenvolvida pela MULTIPLUS com seus parceiros não era a comercialização de pontos, mas assunção de dívida, ao menos neste primeiro processo aqui tratado, julgou integralmente procedente o Recurso Voluntário, cancelando a autuação, conforme trecho relevante da ementa do acórdão a seguir reproduzido:

REDE DE AQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE PONTOS PARA CONSUMO. NATUREZA DA OPERAÇÃO. ETAPAS DIVERSAS. DISPONIBILIZAÇÃO E POSTERIOR UTILIZAÇÃO DOS PONTOS. PARTES DISTINTAS. **ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.**

Quando a contribuinte disponibiliza, mediante pagamento imediato, pontos aos clientes de seus parceiros comerciais para posterior utilização na aquisição de bens e serviços, tem-se verdadeira operação de assunção de obrigações na qual a **contribuinte deve registrar o caixa recebido pelos pontos como um passivo que será liquidado somente no momento de utilização dos pontos pelos clientes e efetivo pagamento dos fornecedores dos bens e serviços** adquiridos pelos clientes com a utilização dos pontos. (g.n.)

Apesar de o relator do voto vencedor ter mencionado o Pronunciamento CPC 30 em seu voto, acabou por afastar o lançamento tributário apenas com o entendimento do programa de fidelidade no modelo de coalização praticado pela empresa autuada, bem como pelo conceito de receita representado pelo ingresso definitivo que gera mutação patrimonial, o que não se verificou no caso concreto.

Em outras palavras, mesmo sem se valer da norma contábil como fundamento de seu voto para afastar a tributação, neste primeiro caso julgado a 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF se valeu da interpretação do negócio jurídico firmado pela empresa autuada para afastar a tributação pelo regime de competência, posto que nenhuma receita ingressou definitivamente no patrimônio da empresa autuada.

Em conclusão ao seu voto, o relator ainda reproduziu trecho de parecer da lavra dos Professores Eliseu Martins e Carlos Alberto Pereira (fl. 22 do acórdão), cujas conclusões são pertinentes ao presente trabalho e podem ser assim sintetizadas:

QUESITO: **É correto o procedimento da Multiplus de contabilizar a receita oriunda do desenvolvimento de programa de fidelização no momento do resgate dos pontos pelo cliente e/ou no momento da expiração dos pontos?** R: Sim, levando-se em consideração a **diferenciação existente entre os conceitos de influxo de caixa e reconhecimento de receita**, conclui-se que a receita somente deve ser reconhecida quando for possível mensurar com confiabilidade as obrigações a elas atreladas. Devem ser observados os conceitos gerais de

prudência/confiabilidade das informações, regime de competência, reconhecimento e mensuração de elementos das demonstrações contábeis, entre outros fundamentos das normas mencionadas. Assim, **em situações nas quais não seja possível mensurar a efetiva receita, não deve haver reconhecimento**. No caso específico da Multiplus, é possível o reconhecimento da efetiva receita relacionada aos pontos acumulados pelos clientes em duas oportunidades distintas: (i) no momento do resgate dos pontos, uma vez que, nesse instante, a real receita auferida pela Multiplus torna-se mensurável em bases confiáveis, sendo possível sua confrontação com os correspondentes itens de despesa; e (ii) no momento de expiração dos pontos, nesse instante é também possível a mensuração da efetiva receita auferida pela Multiplus derivada do não resgate dos pontos acumulados pelos clientes dentro do prazo estipulado para a sua utilização. Diante da razoável previsibilidade da expiração de pontos, a Multiplus reconhece mensalmente essa receita por estimativa, constituindo uma “provisão de breakage”. **Ressalte-se que a Interpretação A do CPC 30 e o CPC 47 acabaram por confirmar, expressamente, o entendimento de que, no âmbito dos programas de fidelização, o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento do resgate dos pontos**. No entanto, **tais confirmações não inovaram sob o ponto de vista contábil**, servindo unicamente de reforço ao posicionamento já indiretamente exarado por meio dos Pronunciamentos IBRACON NPC nº 14 e 22, das Resoluções CFC nº 750, 1.121 e 1.374 e da Deliberação CVM nº 29. (g.n.)

A interpretação do modelo de negócios desenvolvido pela MULTIPLUS no julgamento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF vai ao encontro do que já previa a interpretação do IASB contida no IFRIC 13 (*International Financial Reporting Interpretations Committee*), aprovado para orientar a contabilização dos programas de fidelidade, norma posteriormente substituída pelo IFRS 15.

O IFRIC 13 disciplinava o tratamento dos valores recebidos dos parceiros para fazer frente à futura aquisição de bens e serviços como receita diferida, tal como foi posteriormente confirmado pelo CPC 47 ao dispor que as receitas seriam reconhecidas apenas quando cumpridas as obrigações de performance com a entrega do bem ou serviço ao cliente, configurando a receita o valor líquido, ou seja, a diferença entre o valor adiantado pelo parceiro em troca dos pontos e o custo de aquisição dos bens e serviços entregues aos participantes dos programas de milhagem²⁶.

Em outro caso da MULTIPLUS julgado pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, também relacionado ao mesmo objeto do processo acima mencionado, embora

²⁶ IFRIC 13. *Customer Loyalty Programmes. The entity shall recognize the deferred portion of the proceeds as revenue only when it has fulfilled its obligation. It may fulfill its obligations either by supplying the awards itself or by engaging (and paying) a third party to do so.*

< <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric13> > acesso em 22/12/2020. Tradução livre: A entidade deverá reconhecer a parcela da receita diferida apenas quando tiver cumprido suas obrigações. Ela poderá cumprir suas obrigações fornecendo os prêmios diretamente ou contratando (e pagando) um terceiro para fazê-lo.

tenha mencionado o CPC 47 em sua fundamentação, que à época do julgamento estava em elaboração, o CPC 30 foi o fundamento contábil utilizado pelo julgador administrativo para dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, afastando a incidência das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, pois as obrigações de performance assumidas no contrato não estavam satisfeitas, restando o acórdão nº 3402-004.146²⁷ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS. Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECONHECIMENTO DE RECEITA. DIFERIMENTO. PROGRAMAS DE FIDELIZAÇÃO OPERADOS POR TERCEIRO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dependência material entre o Direito Contábil e o Direito Tributário, no Brasil, implica na **relevância normativa das regras contábeis para qualificação, imputação temporal e valoração de fatos econômicos**. No regime de competência, a regra é o reconhecimento simultâneo da receita e da despesa relacionada a uma transação o que pressupõe a confiabilidade na determinação de ambos.

O montante recebido em uma transação **cuja obrigação de performance não se encontra plenamente determinada** deve ser **reconhecido como receita diferida, ocorrendo o reconhecimento da receita apenas quando atendidas as obrigações assumidas**. (g.n)

Da mesma forma que no caso anterior, o objeto deste processo julgado pelo CARF diz respeito a lançamento de PIS e COFINS decorrente de contrato de parceria firmado pela MULTIPLUS no âmbito de seu programa de fidelidade por coalizão, tendo a fiscalização considerado o momento do reconhecimento da receita diferente daquele relacionado ao efetivo recebimento com o cumprimento das obrigações de performance.

Assim como no outro caso, no qual o fisco lançou os tributos IRPJ e CSLL, a receita tributável somente era auferida com a transferência do bem ou serviço escolhido pelo participante do programa, ou seja, a transferência da propriedade do bem móvel pela tradição que já era prevista na legislação civil e foi incorporada às normas contábeis para o reconhecimento de receita com o CPC 47.

No modelo de negócios adotado pela empresa autuada, num primeiro momento a empresa recebe valores correspondentes aos pontos disponibilizados aos parceiros, mas não

²⁷ Processo nº 10314.728182/2015-91. 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária. Relator Jorge Olmiro Lock Freire. Sessão de 24/05/2017.

se trata de receita auferida que ingressa definitivamente em seu patrimônio²⁸, pois a nova receita só se concretizará quando o beneficiário, aquele que utiliza o programa de fidelidade, resgatar seus pontos ou quando estes expirarem. Em outras palavras, nesse momento capturado pela fiscalização como suposta receita não reconhecida há mera expectativa de receita e não há correlata despesa, mas mero ingresso de caixa, portanto, não havendo que se falar em reconhecimento de receita e tributação pelo regime de competência.

Contudo, a fiscalização entendeu que seria no primeiro momento que a empresa atuada deveria reconhecer e oferecer a suposta receita à tributação.

A empresa atuada não reconhece a receita no momento identificado pela fiscalização, pois não tem o valor da receita disponível definitivamente em seu patrimônio, tampouco o oferece à tributação, o que acontecerá somente quando o beneficiário resgatar os pontos acumulados no programa de fidelidade, revelando-se o custo da transação. Assim, a receita a ser reconhecida e oferecida à tributação consiste na **diferença** entre este valor recebido do parceiro, pelos pontos a ele disponibilizados para entrega aos clientes, e o custo de aquisição do benefício escolhido pelo participante dentre os bens e serviços oferecidos, como passagens aéreas, operação denominada pela empresa de *spread* (e identificada na legislação tributária como “resultado de conta alheia”, especificamente no artigo 12, III do Decreto-lei n° 1.598/1977).

Subsumindo os fatos à norma contábil, trata-se de contrato de parceria comercial firmado no âmbito do programa de fidelidade por coalizão em que a empresa assume obrigação de entregar bem ou serviço ao participante do programa em troca dos pontos anteriormente disponibilizados aos seus parceiros, no qual a receita é reconhecida quando, efetivamente, a MULTIPLUS transfere o controle do serviço ou do bem escolhido para o qual foi contratada ao assinante de seu programa de fidelidade.

Nesse contexto, a empresa fornece os bens ou serviços escolhidos pelos participantes do programa de milhagens, como passagens aéreas, diárias de hotéis,

²⁸ Como acima destacado no parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins: Deve-se levar “*em consideração a diferenciação existente entre os conceitos de influxo de caixa e reconhecimento de receita, conclui-se que a receita somente deve ser reconhecida quando for possível mensurar com confiabilidade as obrigações a elas atreladas*”.

eletrodomésticos, por exemplo, devendo reconhecer a receita quando adquirir o bem escolhido, pois tão somente neste momento conseguirá determinar com exatidão o valor da receita auferida que ingressa definitivamente em seu patrimônio e resultado, que é representada pela diferença entre o valor adiantado pelo parceiro e o custo de aquisição da passagem aérea escolhida pelo participante do programa, ou seja, momento no qual se concretiza o princípio da competência que já era previsto no artigo 9º da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993²⁹.

Como bem pontuado pelo Professor Eliseu Martins no parecer que foi destacado no voto do Relator do Acórdão nº 1201-002.120, acima reproduzido, não sendo possível mensurar a efetiva receita, não deve haver reconhecimento, e justamente a leitura da norma contábil diante do não cumprimento das obrigações de performance foi o fundamento legal que afastou a tributação do ingresso provisório de caixa, ou influxo de caixa, que acontecia no modelo de parceria por coalizão.

A outra espécie de receita na operacionalização dos pontos do programa de benefícios é denominado de *breakage*, que ocorre quando os pontos acumulados e disponibilizados não são utilizados pelo beneficiário dentro do prazo de validade, momento no qual a empresa autuada reconhece integralmente como receita o valor que já havia sido anteriormente provisionado contabilmente proporcionalmente aos pontos que estavam para expirar.

A fiscalização, a seu turno, neste segundo processo julgado pelo 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, valeu-se da literalidade da legislação das Contribuições Sociais ao PIS e à COFINS para o lançamento tributário acrescido dos consectários legais, conforme previsão contida na Lei nº 10.833/2003³⁰, sem avaliar o modelo de negócios da autuada e do contrato firmado cujos registros contábeis devem ser efetuados de acordo com o CPC 47.

²⁹ Art. 9º. O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. **O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.**

³⁰ 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.** (g.n.)

Do voto vencedor, que deu provimento ao Recurso Voluntário da MULTIPLUS com base na norma contábil, importante destacarmos o reconhecimento pelo tribunal administrativo da existência de obrigação de performance que se satisfaz ao longo do tempo, sendo a receita reconhecida e oferecida à tributação somente quando a entidade transfere o controle dos serviços prometidos para o cliente. Como dito acima, a receita auferida é representada pela diferença entre o valor adiantado pelo parceiro comercial e o custo de aquisição dos bens ou serviços entregues (tradição, pelo Código Civil/transferência do ativo, pelo CPC 47) aos participantes do programa de milhagem.

Isso porque a obrigação se aperfeiçoa ao longo do tempo, em fases distintas e delimitadas em contrato, de forma que o reconhecimento da receita somente aconteceu na última fase do contrato, cujos excertos do voto vencedor são esclarecedores e oportuna a sua transcrição:

(..) Parece-nos fora de qualquer dúvida o fato de que **os ingressos correspondentes a \$\$\$ (B), decorrentes da aquisição de pontos pelo parceiro, junto à Recorrente, para creditamento na conta do participante, não podem ser reconhecidos no momento do ingresso como receita, visto que os mesmos vem acompanhados da obrigação da Recorrente de fazer frente às despesas financeiras do resgate dos pontos pelo participante**, na forma do regulamento estabelecido.

Através da leitura do CPC 30, especialmente no item 14³¹, resta absolutamente pacífico na seara contábil que um dos requisitos inerentes ao reconhecimento de receita é a possibilidade de **mensuração com confiabilidade**, bem como que **"as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade"**. Fica claro nos dispositivos do CPC 30 que **a regra é o reconhecimento simultâneo da receita e da despesa relacionada a uma transação, como decorrência do próprio regime de competência**, o que pressupõe a possibilidade de determinar com confiabilidade o montante de ambos. **Nos casos em que as despesas não puderem ser determinadas, os ingressos recebidos devem ser reconhecidos como receitas diferidas, na conta do passivo, a instrução é clara.** O caso em tela é exatamente este. **A Recorrente, ao receber o valor \$\$\$ (B) da parceira para a atribuição de pontos ao participante, assume também a obrigação de resgate desses pontos**, na forma do regulamento, por aquele participante. É dizer, da transação entre a Recorrente e a Parceira **decorrem direitos e deveres da Multiplus ao recebimento do valor pelos pontos creditados ao participante, e dever da Multiplus de garantir o resgate dos pontos, arcando financeiramente com os seus custos frente ao parceiro de resgate**. Naturalmente, não há como antecipar o valor da despesa que deverá ser arcada pela Recorrente **até o momento em que ocorra efetivamente o resgate, ou até**

³¹ 14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens; (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade; (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

que caduquem os pontos creditados àquele participante, momento este em que passa a ser possível, de forma confiável, determinar tanto o ingresso quanto as despesas da transação, **para fins de reconhecimento da receita** auferida pela Multiplus e **tributação das mesmas pelas contribuições sociais**. Duas situações são possíveis, nesse caso: i) no caso de resgate efetuado pelo participante, o valor da receita bruta a ser reconhecida será Δ \$\$\$\$(BC), isto é, a diferença entre o valor \$\$\$\$(B) e o valor \$\$\$\$(C) denominado *spread*; ou ii) no caso de decaírem os pontos do participante (*breakage*), a receita bruta será igual ao valor \$\$\$\$(B). **Em ambos os casos, o reconhecimento da receita somente poderá ser realizado quanto se precisar de forma confiável a efetiva despesa decorrente da transação.** Antes de abordar as conclusões do pronunciamento a este respeito, **cabe frisar que a partir de 2018 passará a vigor no Brasil o IFRS 15, aprovado pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), que unificará as regras relativas ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes. O modelo do IFRS 15 consistirá em cinco passos:** i) identificação do contrato com o cliente; ii) identificação das obrigações de desempenho (Performance Obligation PO) previstas no contrato; iii) determinação do preço da transação; iv) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho previstas no contrato; e v) reconhecer a receita quanto (ou conforme) a entidade atenda cada obrigação de desempenho. (g.n.)

E prossegue o Relator com a conclusão do voto fundamentado na norma contábil.

Para que não restem dúvidas, vejamos o teor do item 13 do CPC 30:

Identificação da transação

13. Os critérios de reconhecimento neste Pronunciamento devem ser geralmente aplicados separadamente a cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias **pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação.** Um exemplo de tal situação ocorre quando o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. **Para esses casos, tais valores devem ser diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado.**

É literal o dispositivo quanto a necessidade de diferir o reconhecimento da receita apenas para o momento em que a obrigação de performance seja realizada ou para o momento do *breakage*, pois apenas neste momento é que transparece a essência econômica da transação. E prossegue a "Interpretação A", em seu item 8, ao abordar o reconhecimento de receita no caso em que terceiro fornece os prêmios do resgate: (ii) **deve reconhecer esse valor líquido como receita quando o terceiro for obrigado a fornecer os prêmios e tiver direito a receber uma contraprestação por fazê-lo.** Esses eventos podem ocorrer tão logo os créditos em prêmio sejam concedidos. Portanto, resta clara a errônea da premissa adotada pela fiscalização de que a Recorrente seria empresa com a atividade de venda de pontos não se trata de simples venda, mas de um complexo sistema de gestão de programa de fidelização, através do acúmulo e resgate de pontos na forma de bens e serviços. Novamente, sob risco da redundância, fica claro que **o montante recebido pela Recorrente, do parceiro, não pode ser reconhecido como receita por vir acompanhado do nascimento de obrigações de performance da Recorrente em relação aos participantes, quando do resgate dos pontos – somente a partir daí, com a apuração de *spread* (ou ocorrência do *breakage*), pode ser reconhecida a receita, pois não haverá mais obrigações relacionadas àquela transação, podendo ser determinada seu custo de forma confiável.** Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte, para que o reconhecimento de receita seja realizado apenas após a verificação de *spread* positivo ou de *breakage*. (g.n.)

Da análise do voto condutor do acórdão proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF se constata que o órgão julgador administrativo decidiu que a receita somente deveria ser reconhecida e oferecida à tributação no momento que a entidade desempenhasse por completo a obrigação de performance firmada no contrato de parceria e transferisse o controle do ativo prometido para o cliente, tal qual ocorre com a tradição no Direito Civil que leva à transferência do domínio e consequente direito à fruição de todos os direitos e deveres inerentes à propriedade das coisas móveis.

A análise do caso concreto à luz da norma contábil efetuada pelo julgador tributário afasta o entendimento da fiscalização que configurava a receita da empresa autuada como os valores que ingressavam provisoriamente em seu caixa, muito provavelmente levando em consideração o ingresso no caixa independente de sua denominação e classificação contábil, tal como previsto na legislação de regência das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, quando, em verdade, o que havia naquele momento era um mero ingresso de caixa que seria utilizado pela empresa autuada para fazer frente ao benefício escolhido pelo participante do programa de milhagem, configurando a receita líquida extraída dessa equação a que deveria ser reconhecida e oferecida à tributação.

Da mesma forma, não haveria que se falar em regime de competência, como consignado pelo Relator do caso MULTIPLUS, no trecho do voto acima destacado, na medida em que as despesas relacionadas ao ingresso provisório de caixa também deveriam ser mensuradas com confiabilidade, o que não aconteceu no caso concreto.

Apenas após a escolha do bem pelo participante do programa de milhagem, ou a expiração dos pontos, é que a empresa autuada entregaria o prêmio escolhido e contabilizaria o ingresso definitivo de receita pela diferença do valor, ou seja, a receita somente foi considerada recebida pelo julgador tributário após o cumprimento de obrigação de performance.

Nesse contexto, entendemos que a norma contábil vigente à época do julgamento, o CPC 30 (neste ponto repetida no CPC 47), acaba por auxiliar na interpretação do complexo sistema tributário e traz luz à determinação do que é efetivamente receita, não sendo possível determinar, tão só com fundamento na norma tributária a receita pelo simples fato

ingresso de caixa da empresa autuada, frise-se, de forma não definitiva, pois ainda restavam obrigações contratuais a cumprir perante a outra parte.

Passada a identificação das fases necessárias para reconhecimento de receitas nos contratos com clientes à luz das novas regras introduzidas no ordenamento pelo CPC 47, ilustrada pelo julgamento de dois casos concretos pelo CARF, importante trazeremos a regulamentação da Receita Federal do Brasil a respeito dos reflexos tributários decorrentes da norma contábil, assim como os desdobramentos práticos da adoção desses novos critérios.

2.5 Regulamentação do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 pela Receita Federal do Brasil

Sendo o CPC 47 norma impositiva a partir de 2018, a Receita Federal do Brasil regulamentou as novas diretrizes contábeis com a publicação da Instrução Normativa nº 1.771/2017 em atenção à previsão contida no artigo 58 da Lei nº 12.973/2014, que assim dispôs:

Art. 58. 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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, **compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil**, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e **dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.** (g.n.)

O comando do legislador tributário foi claro ao consignar no artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 que eventuais alterações de métodos ou critérios contábeis advindos da adoção das novas práticas contábeis não surtiriam efeitos tributários até ulterior regulamentação da matéria, competindo à Receita Federal do Brasil a missão de regulamentar a neutralização dos efeitos da adoção do CPC 47 pelas entidades, acaso verificados.

Portanto, diante do comando normativo acima transcrito, poderíamos afirmar que a Instrução Normativa nº 1.771/2017 veio para orientar tanto a fiscalização que é realizada pela própria Receita Federal nas declarações e apuração dos tributos federais, mas também

o contribuinte, uma vez que referida normativa traz mecanismos que as entidades podem se valer para, por exemplo, declarar a receita bruta de acordo com a legislação tributária, e nada foi alterado nesse tocante, mas também demonstrar em subcontas do plano contábil eventuais ajustes na receita bruta, como aconteceu no modelo de negócios objeto dos dois acórdãos proferidos por diferentes Turmas Julgadoras do CARF nos casos MULTIPLUS.

Pode-se afirmar que o CPC 47 trouxe mecanismos para o registro contábil das receitas de contratos com clientes, especialmente no que concerne às obrigações contratuais de performance, que se verificam com a transferência do ativo e, assim, culminam no reconhecimento da receita, mas não traz em sua essência novos métodos ou critérios contábeis para as entidades, que continuam sujeitas ao reconhecimento pelo regime de competência.

Em importante artigo acerca da necessidade de se incluir o CPC 47 no bojo da regulamentação do § 1º do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 pela Receita Federal do Brasil, por ter referido pronunciamento em tese alterado prática contábil até então existente, Elidie Palma Bifano consigna³²:

O tema voltado à distinção entre critérios e métodos foi abordado em 4.2 retro, pois essa diferenciação era essencial, a nosso ver, **para deslindar o que seriam novos métodos e critérios contábeis**. Com base nessas conclusões, é possível afirmar que são novos critérios contábeis todas as regras que dizem respeito à avaliação de itens patrimoniais introduzidas pelas regras do IFRS e que antes não tinham sido adotadas pelas autoridades reguladoras do exercício da profissão de contadores e auditores no Brasil. De outro lado, são novos métodos os procedimentos determinados pelo IFRS para dar efetividade a esses novos critérios contábeis.

A Instrução Normativa n. 1771 foi editada para atender o disposto no parágrafo único do art. 58, da Lei n. 12973, que delega à RFB a tarefa de identificar os atos administrativos que incorporam os pronunciamentos do CPC e dispor sobre os procedimentos para anular os seus efeitos. **A Instrução Normativa n.1771 anulou os efeitos fiscais do CPC n. 47, além de editar um anexo à Instrução Normativa n. 1753 que já cuidara de outras manifestações de agentes reguladores acerca de alguns CPCs.**

Já, de antemão, deixamos claro que o CPC n. 47, que trata de receita de contrato com cliente, não estabelece qualquer novo critério ou método contábil novo. Seu **objetivo declarado é estabelecer os princípios** que uma entidade deve aplicar para reconhecer as receitas decorrentes da transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços. A terminologia é nova para institutos antigos, na verdade trata-se do registro do preço recebido pela venda de bens e pela prestação de serviços.

Nessa toada, uma entidade para registrar a receita, fruto de suas atividades sociais, deve observar diversas etapas, tais como: reconhecimento do contrato e

³² BIFANO, Elidie de Palma. **Revista de Direito Contábil Fiscal** v.1 n.1. São Paulo: 2019. p. 95/98-99

as partes, identificação da obrigação de performance, ou o que se deve entregar/prestar ao comprador/tomador, satisfação da obrigação de performance ou cumprimento da obrigação e mensuração do preço e correspondente registro da receita. O CPC 47, como se observa, não introduz critérios e métodos novos para o registro de receitas, nos termos já comentados, apenas introduz a **um novo processo de interpretação do negócio de venda de bens e serviços, para fins de registro contábil**. Consequentemente, o CPC 47 não se subsume à categoria de manifestações cobertas pelo art. 58, da Lei n. 12973, ou seja, pronunciamentos que introduzam modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis. Por fim, resumindo, **não há a mínima compatibilidade entre o art. 58, da Lei n. 12973, e a Instrução Normativa n. 1.771, resultando ser ela abundante e desnecessária, pois foge ao escopo do art. 58**. Conclui-se, portanto, que esse ato administrativo não tem base legal e, no mínimo, pode ser desconsiderado ou utilizado pela empresa, se assim lhe convier, sem perder de vista os princípios constitucionais que regem a matéria. (g.n.)

Portanto, a despeito de o artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 já conferir neutralidade a eventuais modificações advindas de novos métodos contábeis pelo IFRS, a Instrução Normativa nº 1.771/2017 traz os mecanismos para anular os efeitos do CPC 47, tal como preconizado no comando legal:

Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47)

Dos Novos Métodos ou Critérios Contábeis

1. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:

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).

Da Receita Bruta

5. **A receita bruta** definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112-A do CPC 47**.

6. A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do decorrente da aplicação do item 5 deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”.

7. A conta de “ajuste da receita bruta” de que trata o item 6 será criada de acordo com a origem da diferença, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2.

8. Alternativamente ao disposto no item 7, a pessoa jurídica poderá criar somente uma conta de “ajuste da receita bruta” que contemple todas as hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2.

9. Caso a diferença de que trata o item 6 refira-se a alguma dedução da receita bruta conforme § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a conta de “ajuste da receita bruta” poderá ser substituída pela conta de dedução da receita bruta.

10. O disposto no item 9 poderá ocorrer, por exemplo, quando a pessoa jurídica adotar o procedimento contábil mencionado na alínea “a” do inciso II do item 2 e

houver devolução no mesmo período em que a respectiva receita bruta foi reconhecida.

11. Na **Escrituração Contábil Fiscal (ECF)** de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, **os valores lançados nas contas de “ajuste da receita bruta”** a que se refere o item 6 e na conta de dedução da receita bruta a que se refere o item 9 **serão discriminados no plano de contas referencial de acordo com a origem da diferença**, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2. (g.n.)

Ao dispor sobre os ajustes na apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real a Instrução Normativa consigna o tratamento que deve ser conferido às diferenças entre a receita tributária, que, repita-se, continua a ser declarada nos termos da legislação tributária, e aquela reconhecida à luz do CPC47 para neutralização dos efeitos decorrentes do novo modelo contábil, cuja transcrição se faz oportuna:

Dos Ajustes na Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real

12. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 calculará, **para cada operação** e em cada período de apuração, **a diferença entre a receita** que teria sido **reconhecida e mensurada conforme a legislação tributária** e os **critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47**.

13. A diferença de que trata o item 12 será:

- I - adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e
- II - excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.

A Instrução Normativa esclarece que a definição de receita bruta para fins de apuração dos tributos federais é aquela definida no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014³³, ou seja, continuará a ser mensurada e reconhecida conforme determinação da legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica conforme dispõe o artigo 112-A do CPC 47.

³³ [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.

[§ 1º](#) A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - 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](#), das operações vinculadas à receita bruta.

Merece destaque o item 5 da Instrução Normativa nº 1.771/17 que trata dos ajustes decorrentes das eventuais diferenças entre conceito contábil e fiscal de receita ao fazer referência ao item 112-A do CPC 47:

5. **A receita bruta** definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112-A do CPC 47.**

112 A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, **a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno**, como, por exemplo, “**Receita Bruta Tributável**”, **para fins fiscais** e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis. (g.n.)

No plano da contabilidade societária, elaborada com fundamento nos livros comerciais das entidades, o artigo 187 da Lei das Sociedades Anônimas (LSA)³⁴, com a redação da Lei nº 11.638/2007, consigna que na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) devem ser divulgadas todas as receitas **independentemente de seu recebimento**, sendo a receita bruta aquela prevista no artigo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, ou seja, a nova ordem jurídico-contábil não alterou esses conceitos anteriores da legislação comercial e tributária.

Contudo, na divulgação do resultado (contábil) a entidade deverá se valer de contas de controles internos referindo-se em nota explicativa no balanço patrimonial quanto às receitas reconhecidas conforme disposto no acima transcrito item 112-A do CPC 47.

Dessas definições se extrai que contratos e obrigações com satisfação **imediate**, naturalmente, não se sujeitam às alterações temporais para o reconhecimento de receitas, o

³⁴ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
 - II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
 - III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
 - IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
- § 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.

que se pode verificar também com a simples entrega de mercadorias ou prestação de serviços cujas obrigações são satisfeitas de forma imediata.

Para não fugir ao tema central proposto, este trabalho não adentrará em outros tipos de negócios de compra e venda tratados no Código Civil, por ser mais relevante ao tema proposto identificar em que momento da relação contratual a receita pode ser considerada auferida e, assim, oferecida à tributação.

Nesse contexto, identificamos forte diálogo existente entre a tradição do Código Civil como ato que transfere a propriedade das coisas móveis e o tratamento dado pelo CPC 47 à transferência do ativo (bem ou serviço) como ato necessário ao reconhecimento da receita, sendo até possível afirmar até que a norma contábil emprestou referido conceito do Direito Civil, pois nada mais curial que a transferência do ativo, do domínio de determinado bem, para que se possa considerar concluído o negócio jurídico que acarretará efeitos tributários como o reconhecimento e tributação da receita.

Dessa forma, como ilustração do diálogo existente entre a disciplina prevista no Código Civil e aquela prevista na norma contábil poderíamos citar o negócio jurídico de compra e venda, pelo qual uma das partes se obriga a transferir o domínio de certa coisa em troca de a outra parte pagar-lhe o preço em dinheiro.³⁵

Como o CPC 47 trata do reconhecimento de receitas de contratos com clientes, não restringindo ou especificando espécies contratuais³⁶ fora aquelas expressamente excepcionadas (arrendamento, seguro, instrumentos financeiros), somado ao elemento de conexão entre o Direito Civil (tradição) e o CPC 47 (transferência do ativo), entendemos que qualquer relação contratual de compra e venda ou prestação de serviços em que estes elementos estejam presentes podem ser valer das regras do CPC 47 e Instrução Normativa nº 1.771/2017 para o reconhecimento de receitas.

Outra questão importante que surge no contexto da nova disciplina contábil trazida pelo CPC 47 diz respeito à emissão da nota fiscal, que não produz efeitos tão relevantes,

³⁵ Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

³⁶ Pelo contrário, o CPC 47 alcança até mesmo contratos que sejam verbais ou que decorram de outras práticas usuais de mercado (item 9, alínea *a*)

pois em algumas situações é possível que mesmo diante da emissão da nota fiscal a receita dela decorrente não seja reconhecida contabilmente, como demonstrado acima do próprio tratamento que é conferido pela Instrução Normativa nº 1.771/2017 e item 112-A do CPC 47.

Ainda que emitida a nota fiscal, que poderia ser tratada como mera obrigação acessória fiscal para acompanhar mercadoria ou suportar prestação de serviços, tratando-se de uma obrigação contratual que se prolonga no tempo, não sendo naturalmente a receita reconhecida no momento da emissão do documento fiscal, a empresa deverá retratar tais fatos em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), documento que dará o posterior suporte para apuração dos tributos sobre a receita e faturamento na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

No ponto central tratado no presente trabalho, relacionado ao momento do reconhecimento da receita à luz da nova norma contábil, a mera emissão da nota fiscal de mercadorias ou prestação de serviços não necessariamente representa o nascimento da obrigação tributária dos tributos incidentes sobre a receita e o faturamento para fins tributários, este último entendido como sinônimo de receita bruta, representada pela soma de todas as notas fiscais de venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Se a entidade está diante de uma obrigação que se prolonga no tempo e, assim, pode ter as receitas reconhecidas na medida em que as obrigações são cumpridas com a entrega efetiva do bem ou serviço (transferência de controle do ativo), o CPC 47 disciplina o tratamento que deve ser conferido conforme item 112-A, acima transcrito, de forma que as eventuais diferenças entre a receita contábil e a tributária sejam evidenciadas em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Esse aspecto da relação entre as normas contábeis e tributárias foi objeto de artigo de Edison Carlos Fernandes³⁷, do qual se extrai a importância que os termos contratuais assumem após a convergência ao padrão internacional IFRS:

Essa relação entre a legislação contábil e legislação tributária também ocorre no caso da emissão da nota fiscal, **especialmente para desvincular esse documento**

³⁷ <<https://www.valor.com.br/legislacao/4345856/ifrs-e-emissao-de-nota-fiscal>> acesso em 02/10/2019.

“fiscal” do reconhecimento da operação nas demonstrações financeiras, como a receita, por exemplo. Isso implica, a uma, **que a emissão da nota fiscal de venda**, exigência legal para o acompanhamento da mercadoria no transporte desde a origem até o destino **não representa o momento do registro da receita**; a duas, que a emissão da nota fiscal do serviço deve acontecer somente depois do serviço efetivamente prestado. Com isso, vemos que **a nota fiscal, posto que mantenha alguma importância para o direito tributário, ficou relegada a um segundo plano pelo direito contábil**, interferindo na apuração dos tributos cuja legislação prevê a dependência da natureza comercial-contábil da operação realizada - o que ocorre com PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Utilizando as referências anteriores, **a emissão da nota fiscal não terá importância para PIS e COFINS, pois essas contribuições incidem sobre a receita, e a receita correspondente somente ocorrerá quando a mercadoria for entregue e aceita pelo adquirente**; quanto à prestação de serviço, a respectiva nota fiscal não depende do pagamento, mas da efetiva prestação do serviço. Assim, no atual ambiente de negócios no Brasil, **os termos contratuais têm mais relevância do que a formalização das operações para fins meramente tributários.** (g.n.)

Podemos dizer, então, que a convergência do modelo contábil ao padrão internacional IFRS relega a emissão da nota fiscal a um segundo plano ou à condição de obrigação acessória fiscal, uma vez que não representa o momento para o reconhecimento da receita na contabilidade da entidade, sendo necessária análise detida da operação como um todo, das obrigações previstas em contrato, para aí sim se ter certeza quanto ao reconhecimento da receita.

No que concerne à emissão das notas fiscais, importante destacar que o valor da receita a ser reconhecida não necessariamente coincidirá com o valor da nota fiscal emitida, pois nos termos do item 61 do CPC 47, numa venda a prazo com componente de financiamento significativo no contrato, o valor que será reconhecido será o valor presente. Confira-se o enunciado:

61. O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a entidade reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos, se o cliente tivesse pago à vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista).

Sendo o faturamento a base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, deve ser declarado na Escrituração Contábil Fiscal (EFD-Contribuições) a partir das receitas reconhecidas na Escrituração Contábil Digital (ECD) da entidade e oferecido à tributação apenas após o cumprimento de todas as condições para reconhecimento previstas no CPC 47.

Considerando que o faturamento declarado na EFD-Contribuições será extraído da Escrituração Contábil Digital (ECD), enquanto não reconhecida a receita na contabilidade, mesmo que emitida a nota fiscal, com o controle nas contas de ajuste da ECD, não estaríamos diante da tributação pelas contribuições sociais ao PIS e à COFINS, daí por que a Instrução Normativa nº 1.771/2017 fala em receita para fins contábeis e receita para fins tributáveis.

Nesse sentido, entendemos que a própria norma da Receita Federal do Brasil, que disciplina as contas de ajuste, traz a distinção entre receita para fins contábeis e receita para fins tributários, restando as diferenças dos ajustes da receita bruta previstos nos itens 6 e 7 da Instrução Normativa nº 1771/2017 que merecem o destaque:

6. A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do decorrente da aplicação do item 5 deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”.

7. A conta de “ajuste da receita bruta” de que trata o item 6 será criada de acordo com a origem da diferença, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2.

Para cumprir as determinações contidas no CPC 47 a empresa deverá controlar a receita decorrente de obrigação de performance em subconta contábil específica para receitas relacionadas ao CPC 47 em seu plano de contas, de sorte que o resultado (receita tributável) não seja oferecido à tributação enquanto não ultimada a obrigação de performance em todas as suas etapas.

Com a transferência do controle do ativo ao cliente, momento que se concretiza a obrigação de performance, no caso estudado neste trabalho, com a entrega ao cliente das passagens aéreas do programa de milhagens, a empresa reverteria a conta redutora (subconta do CPC 47), oferecendo o *spread* à tributação.

A Instrução Normativa nº 1.700/2017, da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, com as alterações relacionadas às receitas informadas com fundamento no CPC 47 incluídas pela Instrução Normativa nº 1.881/2019, disciplina o tratamento que deve ser conferido à receita após o

advento da nova contabilidade e da Lei nº 12.973/2014, dispondo sobre os ajustes das contas contábeis para fins de tributação das receitas reconhecidas na vigência do CPC 47, sendo oportuna sua transcrição:

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.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(...)

§ 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.

§ 6º **Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida a que se refere o § 1º.**

§ 7º **A diferença** de que trata o § 6º **será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica.**

§ 8º **A conta de ajuste** da receita bruta **será analítica e registrará os lançamentos em último nível**, devendo ser criada de acordo com a origem da diferença verificada ou, de forma alternativa, a pessoa jurídica poderá criar uma única conta, desde que mantenha detalhamento específico, por origem, dos valores nela registrados, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente.

§ 9º Caso a diferença observada nos termos dos §§ 6º e 7º possua a natureza de dedução da receita bruta, conforme os incisos I, II, III ou IV do § 1º, ela deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

§ 10 O disposto nos §§ 6º a 9º **aplica-se inclusive:**

(...)

II - **aos procedimentos contábeis** relacionados nos itens 1 a 3 do Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.771, de 20 de dezembro de 2017, **relativos ao Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47).** (g.n.)

Ainda no campo prático da contabilização das receitas de contratos com clientes, a Instrução Normativa nº 1.771/2017 também traz a necessidade de detalhamento nas contas

de resultado e subcontas que impactam na redução do resultado tributável em virtude da adoção dos procedimentos contábeis consignados no CPC 47, nestes termos:

11. Na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, os valores lançados nas contas de “ajuste da receita bruta” a que se refere o item 6 e na conta de dedução da receita bruta a que se refere o item 9 **serão discriminados no plano de contas referencial de acordo com a origem da diferença**, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2. (g.n.)

Os atos normativos expedidos pela Receita Federal demonstram e suportam a empresa signatária de contrato firmado com obrigação de performance a seguir as disposições supra para os devidos ajustes em subcontas de resultado, oferecendo-os à tributação tão-somente quando cumpridas as obrigações com a transferência dos ativos aos clientes.

Concluímos que a convergência para os padrões internacionais de contabilidade, especificamente o IFRS 15, internalizado pelo CPC 47, e suas possibilidades de ajustes serviram mais para auxiliar a identificação e segregação do que é receita para fins contábeis, destinadas aos usuários das informações contábeis e à sociedade como um todo, e o que é efetiva receita tributável, destinada ao fisco.

De toda sorte, pode-se afirmar que a Instrução Normativa nº 1.771/2017 veio para anular efeitos tributários advindos da nova prática contábil, bem como trouxe a possibilidade de tratar nas contas de ajuste da receita bruta quando a adoção do CPC 47 implicar em divergência entre a receita bruta prevista na legislação tributária e aquela prevista na legislação comercial, encampando, assim, a intenção do legislador com o artigo 58 da Lei nº 12.973/2014, que era justamente a de neutralizar os efeitos tributários após o advento dos padrões internacionais de contabilidade pelo IFRS.

Em que pese o artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 ser suficiente à neutralidade fiscal dos novos métodos contábeis, a IN nº 1.771/2017 reforça esse conceito e traz os mecanismos para que a entidade segregue em seu plano de contas eventuais diferenças entre a receita contábil e a tributária, o que, em nosso sentir, gera segurança e previsibilidade aos envolvidos e aos registros.

2.6 Conceito de receita segundo o Supremo Tribunal Federal.

Após tratarmos do advento do IFRS no Brasil, do conceito de receita de acordo com o IFRS 15/CPC 47, da regulamentação da nova norma contábil pela Receita Federal do Brasil e de dois processos administrativos julgados pelo CARF, este trabalho buscará o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da eventual compatibilidade entre os conceitos de receita tributária e contábil.

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber³⁸, julgado pela sistemática da Repercussão Geral,³⁹ foi assentado pela maioria dos Ministros que a receita tributária é aquela prevista na legislação tributária, não devendo ser influenciada pelo conceito de receita contábil.

Da ementa do acórdão extraímos:

...) V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.** A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** (g.n.)

Sem adentrarmos ao mérito do Recurso Extraordinário julgado pelo Supremo Tribunal Federal para não fugirmos ao escopo deste trabalho, mas apenas para contextualizar a questão debatida no processo sob a ótica da receita, que seria ou não tributada, a discussão diz respeito à tributação de valores recebidos por empresa que alienou créditos de ICMS acumulados em sua escrituração fiscal em virtude de operações de exportação.

³⁸ RE 606.107. j. 22/5/2013, P, DJE de 25/11/2013, Tema 283.

³⁹ Artigos 1035 e 1036 do Código de Processo Civil.

Como a rigor as operações de exportação são imunes à tributação⁴⁰, também imunes são as receitas auferidas pelo exportador. No caso concreto, devido ao acúmulo de créditos de ICMS que a exportação imune gera, pois o exportador está autorizado pela Constituição Federal a manter os créditos de ICMS das operações anteriores, o contribuinte alienou a terceiros os créditos acumulados de ICMS de sorte que o fisco federal pretendia sujeitar os valores recebidos, o produto da venda dos créditos de ICMS, à incidência das Contribuições Sociais ao PIS e à COFINS.

Alguns excertos do acordão elucidam bem o tema sob a ótica tratada neste trabalho:

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas incentivar as exportações, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, **sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade** estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional. Pois bem, **o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil**. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Conforme adverte José Antônio Minatel: **“há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados**. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”. (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 244.).

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Nessa senda, José Antônio Minatel assinala que, na imensa maioria dos casos de recuperação de custos ou despesas, não resta configurada receita tributável, haja vista que: ... seu efeito econômico é de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado, ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova

⁴⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade [...]

A recuperação de custo ou despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial, guardadas as demais peculiaridades que tipificam os demais eventos. (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 218-9).

Conclui-se que, ao reconhecer a ilegitimidade da incidência das contribuições PIS e COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos pela transferência a terceiros de créditos de ICMS, o acórdão recorrido de modo algum ofende os artigos 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, “a”, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição. Está, sim, dando-lhes aplicação, razão pela qual deve ser mantido.

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. Recurso extraordinário conhecido e não provido.

O acórdão do Supremo Tribunal Federal confirma o até aqui exposto neste trabalho, que o conceito de receita contábil não se confunde com aquele previsto na legislação tributária, assim como, de modo algum subordina a receita reconhecida na contabilidade à tributação.

Evidentemente mencionado acórdão não adentra aos conceitos de receita contábil e tributária tratados neste trabalho, por se tratar de situação que não guarda nenhuma relação com o CPC 47, mas deixa claro o entendimento do STF acerca da distinção entre o conceito contábil e tributário da receita.

Mesmo não fazendo referência às normas contábeis após a convergência para o padrão internacional IFRS, o entendimento do Tribunal é firme no sentido que não há equivalência absoluta entre o conceito de receita contábil, que visa também a transparência das informações financeiras da empresa ao mercado e mesmo servindo como ponto de partida para formação da base de cálculo de tributos, ainda assim não seria suficiente para atrair a tributação, que só se concretiza com a ocorrência dos fatos como descritos na norma que prevê a incidência tributária.

3. UM NOVO CONCEITO DE RECEITA?

Conforme o estudo até aqui realizado, neste capítulo final pretendemos identificar se as alterações até então constatadas quanto ao reconhecimento de receitas previstas no CPC 47 impactam, alteram ou de alguma forma auxiliam na identificação da receita tributária, eventuais aproximações e distanciamentos.

Considerando que o reconhecimento de receita na contabilidade acarreta efeitos fiscais nas obrigações acessória e principal, Ricardo Mariz de Oliveira consigna em sua obra que: “Pode-se concluir que os possíveis problemas relacionados ao reconhecimento de receitas (se não todos, a maioria) giram em torno do momento em que ela ocorre, ou em que deve ocorrer, o que significa que estamos diante do elemento ou aspecto temporal do fato gerador do IRPJ.”⁴¹

O conceito de receita contábil na perspectiva de contratos firmados com clientes na forma prevista no CPC 47 é assim definido:⁴²

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

A convergência para o padrão contábil IFRS preceitua que a entidade se valerá dos conceitos previstos no CPC 47 para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes uma vez percorridas todas as etapas já tratadas nos itens precedentes deste trabalho, o modelo dos cinco passos, e também disciplina que eventuais diferenças entre esses conceitos e classificações, contábil e tributária, na hipótese de cumprimento parcial das obrigações contratuais, serão ajustadas nas subcontas do plano contábil, o que, em nosso entendimento, também ocorrerá sob a perspectiva fiscal, uma vez que a Receita Federal do Brasil regulamentou a matéria conforme demonstrado no item 2.4, não gerando tributação antecipada de uma grandeza que não é receita para fins tributários, por exemplo.

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reconhecimento de Receitas - Questões Tributárias Importantes (Uma nova noção de disponibilidade econômica?)**. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. vol. 3. p 302.

⁴² Apêndice A – Definição de termos

Esses ajustes nas obrigações acessórias permitirão à entidade declarar ao fisco as diferenças eventualmente existentes entre a receita contábil e a receita tributária, de forma que a análise e aplicação da norma contábil aos fatos como efetivamente ocorreram nos parece ser tarefa de suma importância na condução dos negócios para entidade estar em conformidade com as normas contábeis e tributárias.

O julgamento do segundo caso da MULTIPPLUS pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF é um exemplo de como a norma contábil pode ser instrumento útil para a identificação da receita tributável, pois o tribunal administrativo anulou lançamento tributário efetuado sobre uma receita não efetivamente auferida pela entidade conforme as obrigações assumidas contratualmente.

Em outras palavras, ao influxo inicial de caixa não existia o correspondente elemento do custo, despesa, sem o qual seria inaplicável o regime de competência, pois as despesas só seriam conhecidas em evento futuro correspondente à aquisição de bens ou serviços escolhidos pelos participantes dos programas de milhagem, sendo oferecida à tributação a diferença entre estas duas grandezas.

Como visto no tópico 2.3, a fiscalização entendeu que determinada receita transitória da empresa atuada representava ingresso definitivo em seu patrimônio, mas o contrato não havia sido cumprido integralmente, uma vez que a empresa atuada teria de cumprir obrigação contratual assumida que se confirmaria apenas com a transferência do bem (entrega do ativo) adquirido pelo participante do programa de milhagens junto à loja parceira, para aí sim se revelar definitivamente a receita que deveria ser reconhecida na contabilidade e oferecida à tributação.

Nesse ponto vale lembrar que a empresa atuada recebia determinado valor que não ingressava definitivamente em seu patrimônio (não havia mutação patrimonial), mas, sim, em função de contrato complexo firmado, referido valor (provisório) seria utilizado para aquisição de bem ou serviço escolhido pelo participante do programa de milhagem.

A diferença de valor (denominada de *spread*), efetivamente a receita tributável, somente seria reconhecida na contabilidade após o cumprimento das obrigações

contratualmente assumidas e efetiva transferência dos bens ao participante do programa, daí por que o julgador tributário, ao analisar o contrato e as demonstrações financeiras, acabou afastando a incidência tributária naquele momento em que a receita não acarretava acréscimo patrimonial, bem como o ativo não havia sido transferido ao cliente.

Em que pese a subjetividade implícita à análise do cumprimento de cada fase contratual, ao término da qual a receita deve ser reconhecida e oferecida à tributação, os comandos do CPC 47 para o reconhecimento de receita são claros. Isso se revela no mencionado julgamento efetuado pela Turma Julgadora do CARF, cujo trecho abaixo se apresenta novamente oportuno:

(...) fica claro que **o montante recebido pela Recorrente, do parceiro, não pode ser reconhecido como receita por vir acompanhado do nascimento de obrigações de performance da Recorrente em relação aos participantes**, quando do resgate dos pontos – somente a partir daí, com a apuração de spread (ou ocorrência do *breakage*), pode ser reconhecida a receita, pois não haverá mais obrigações relacionadas àquela transação, podendo ser determinada seu custo de forma confiável. (g.n.)

Ainda que se fale em subjetividade para aplicação do CPC 47 devido ao cumprimento dos requisitos para reconhecimento da receita, tais como se verifica na análise do contrato e obrigações de performance, entendemos que o CPC 47 em conjunto com a Instrução Normativa nº 1771/2017, da Receita Federal, acabam por conferir segurança para interpretação e aplicação das normas contábeis e seus reflexos na tributação dessas receitas, pois legitimam o registro detalhado das receitas nas subcontas de controle e a apuração de eventuais diferenças entre a receita contábil e a receita tributável, conforme demonstramos no item 2.4.

Como visto na passagem acima reproduzida, o CPC 47 conceitua a receita contábil como sendo aquela originada do aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada, aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio, portanto, conceito atrelado às mutações patrimoniais ocorridas nos ativos e passivos das entidades.

Já o conceito de receita tributária continua sendo aquele previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 na redação conferida pela Lei nº 12.973/2014, que traz o conceito da receita bruta das entidades como:

Artigo 12. (...)

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.

A avaliação sobre a compatibilidade entre o conceito contábil e o conceito tributário de receita também se faz sentir nos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL). Ultrapassada a fase do reconhecimento da receita contábil, no tocante à apuração do lucro real, a receita tributária, que parte da contábil, passa por ajustes denominados de adições e exclusões previstos na legislação do IRPJ, existindo diferenciação, portanto, entre o lucro contábil e o lucro real, base da incidência tributária.

Ademais, no tocante às mudanças decorrentes da convergência da contabilidade brasileira ao padrão IFRS importante destacar que o reconhecimento de receitas nos termos do CPC 47 pode afetar diversas atividades das empresas, como assentado por Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo:⁴³

“Tais procedimentos contábeis podem afetar: o pagamento de impostos, distribuição de dividendos, contratos de *covenants*, bônus e planos de incentivos de executivos e demais empregados, sistemas de informação e controles internos, modelos contratuais e práticas comerciais, enfim, impactam as práticas organizacionais como um todo, merecendo, portanto, grande atenção e discussão, tanto no meio acadêmico quanto no profissional”.

A perspectiva da nova contabilidade e seus feitos na avaliação patrimonial das empresas foi assim tratada por Luís Eduardo Schoueri em importantes passagens de sua obra:^{44 45}

⁴³ CARVALHO, Nelson e DO CARMO, Carlos Henrique Silva. **Reconhecimento Contábil de Receitas: o que vem (ou pode vir) por aí.** In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. vol. 3. p. 281-282.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica.** In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. p. 255

⁴⁵ op cit. p. 264

A edição da Lei nº 11.638/07 representou uma mudança de direção da legislação societária, que passou a contemplar uma visão econômica da evolução patrimonial da sociedade empresarial, filiando-se aos padrões internacionais de contabilidade. A contabilidade societária, desta forma, abandonou a posição anteriormente ocupada na avaliação civil do fenômeno empresarial, na qual a legislação tributária se baseara, trazendo assim dúvidas sobre em que medida as modificações contábeis afetariam a tributação.

As novas regras contábeis da Lei nº 11.638/07, que buscam aferir o acréscimo no patrimônio do contribuinte sob uma perspectiva mais econômica que civil, **poderá servir de parâmetro para a construção de um novo "lucro real" no futuro, o que não seria de modo algum incompatível com o artigo 43 do Código Tributário Nacional.** (g.n.)

Constata-se, portanto, que diante da subjetividade das normas IFRS, as alterações porventura sofridas na contabilidade societária devem ser analisadas cuidadosamente para identificar se implicam reflexo tributário, conferindo um nível de segurança elevado, baseados em normas objetivas e padronizadas, que são as características esperadas da atividade tributária.

Já no campo de eventuais aproximações entre a receita tributária e a receita contábil, Ricardo Mariz de Oliveira bem delimitou o tema em sua obra: ⁴⁶

Portanto, para a contabilidade (1) a receita é algo que integra o resultado do período; (2) que existe quando terceiros efetuam o pagamento de uma transação ou assumem compromisso firme de efetivá-lo em decorrência de uma venda de bens ou de serviços; (3) também podem existir pelo desaparecimento de uma dívida; ou (4) pela geração natural de ativos; ou (5) pelo recebimento de doações ou subvenções. Em princípio, apenas as duas últimas espécies de receita destoam do conceito legal-fiscal, sendo que, quanto às demais, e devidamente considerados certos aspectos particulares, igualam-se os momentos em que uma receita deve ser reconhecida, porque realizada.

Para ilustrarmos essa situação poderíamos citar o não reconhecimento de receita pelo regime de competência na operação de venda para entrega futura, que se dá mediante emissão de nota fiscal de simples faturamento, mas cuja tradição das mercadorias efetivamente só ocorrerá em momento futuro, esse sim o momento de reconhecimento de receita pela transferência do ativo ao comprador, considerada também a certeza de recebimento pela vendedora.

Nessa operação também constatamos que o CPC 47, em se tratando de operação que envolve os elementos dos contratos com clientes, traz mecanismos para o não

⁴⁶ op. cit. p. 304-305

reconhecimento da receita na contabilidade, ainda que tenha havido a emissão de nota fiscal para simples faturamento.

No exemplo citado, a emissão da nota fiscal para simples faturamento não é o suporte também para o vendedor reconhecer receita e oferecê-la à tributação, pois a contabilidade após a convergência para o padrão internacional IFRS prevê que o reconhecimento contábil da receita deveria ocorrer apenas na efetiva transferência do ativo para o comprador, servindo, assim, de fundamento para o não reconhecimento da receita o simples faturamento.

Em outras palavras, ainda que emitida a nota fiscal, não ocorreu a tradição do bem/transferência do ativo, de forma que a entidade não precisará reconhecer a receita daí decorrente.

Para Marcos Shigueo Takata a emissão de nota fiscal para venda futura não implica o reconhecimento da receita e, pois, a realização de receita, por regime de competência, entendimento compartilhado por Edison Carlos Fernandes ao pontuar que:⁴⁷

A emissão da nota fiscal é no máximo um elemento de prova da transação realizada, sem qualquer interferência no reconhecimento da receita para fins de incidência dos tributos, e que, no silêncio da Lei 12.973/2014, a norma contábil será observada e respeitada pela incidência tributária, o que implica reconhecer a receita, para efeito de tributação sobre o lucro (IRPJ/CSLL) somente quando forem transferidos os benefícios e riscos da transação e houver promessa de pagamento do preço.

Nessa mesma linha arremata Edison Carlos Fernandes ao tratar sobre a emissão de nota fiscal e o regime de competência, bem ilustrando o exemplo acima utilizado⁴⁸:

Como último ponto importante a se destacar quanto ao regime de competência, que confirma a separação entre a legislação societária e legislação tributária, tem-se que o registro de receitas, custos e despesas nas demonstrações contábeis tampouco depende da emissão da respectiva nota fiscal, seja de venda, seja de prestação de serviços. Denunciada pelo seu próprio nome, a nota fiscal cumpre a função de obrigação acessória, no âmbito do controle tributário, não tendo a mesma importância para a finalidade contábil. Na esfera da contabilidade, a nota

⁴⁷ FERNANDES, Edison Carlos e TAKATA, Marcos Shigueo. *in* CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária. Vol. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 518-519

⁴⁸ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. P. 50/51

fiscal emitida serve como prova documental da transação – cumprindo a exigência da objetividade; porém não tem capacidade por si só de determinar o momento de registro da receita, do custo e da despesa relacionados.

Havendo conflito ou diferenças entre a receita contábil e a tributária, além da disposição própria do CPC 47 quanto à alocação e registro desta receita em conta diferida (112-A), no plano fiscal a Instrução Normativa 1.771/2017 traz mecanismos para conferir neutralidade para as diferenças, devendo a entidade realizar ajustes em seu plano de contas, segregando em subcontas as receitas que não serão oferecidas à tributação em virtude do não reconhecimento pelos novos padrões contábeis, seja pela incerteza no recebimento, seja pelo não cumprimento de todas as obrigações contratuais assumidas, tal como pontua Heron Charneski: 49

Como dito, a IN 1771/2017 buscou relacionar os procedimentos contábeis previstos no CPC 47 que contemplariam a modificação ou a adoção de novos métodos ou critérios contábeis tratou de ajustes a serem efetuados nas bases de cálculo dos tributos, 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 Pronunciamento 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 (§§ 6º e 7º da IN). (g.n.)

Conforme demonstrado ao longo deste trabalho, a convergência da contabilidade aos padrões internacionais atende não só à necessidade de comparabilidade com empresas estrangeiras, facilitando a análise de investimentos em solo nacional, mas, sobretudo, no tema central do trabalho, que é o reconhecimento de receitas de contratos com clientes de acordo com o CPC 47.

Essa norma contábil prima pela prevalência da essência sobre a forma jurídica mais até do que alterar propriamente critérios ou métodos contábeis, bem como permite à entidade reconhecer a receita somente após o cumprimento de todas as cinco etapas previstas em referida norma.

Eventuais diferenças entre a receita contábil e tributária devem ser informadas nas notas explicativas societárias, no plano de contas contábeis, bem como, para não surtir

⁴⁹ op cit. p. 264-265

efeitos tributários imediatos, devem ser informadas na Escrituração Fiscal Digital das entidades para oferecer o máximo de informações às autoridades fiscais sobre as eventuais diferenças e o porquê delas.

Concluimos que o advento dos novos padrões contábeis serviu mais como auxílio à norma tributária, especialmente em se tratando de fato gerador do imposto de renda e sua disponibilidade, figurando os mecanismos trazidos pelo CPC 47 como ferramenta de controle a todos os interessados nas informações de cunho financeiro das entidades, pois detalhada nesses dois planos (contábil e fiscal) o montante e o porquê de eventual diferimento de receita oriunda de contrato com clientes.

Como são conceitos distintos, mas que durante o trabalho esperamos ter demonstrado que após o IFRS são também compatíveis, não podemos olvidar do conceito de receita previsto no artigo 195, I, b, da Constituição Federal, que, como assentado no Recurso Extraordinário nº 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, tratado no item 2.6 deste trabalho, não se confunde com o conceito contábil.

Ademais, é certo que de alguns julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria de receita tributável⁵⁰, além do analisado no item 2.6, a principal característica que os une é a necessidade de a receita ingressar definitivamente no patrimônio da entidade, como corolário da capacidade contributiva, o que se coaduna com o até aqui exposto.

A convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais e diferenciações entre a receita contábil e tributária nos contratos com clientes previstos no CPC 47, vigentes a partir de 2018 e aplicáveis naturalmente a partir da sua adoção pelo Brasil, também servirão em nosso sentir para harmonizar eventuais conflitos entre a receita contábil e tributária como aquele visto nos casos concretos julgados pelas Turmas Julgadoras do CARF tratados anteriormente.

⁵⁰ RE 606.107. RE 586.482. RE 643.823. RTE 816.363

Pertinente a conclusão do tema com o entendimento de Luís Eduardo Schoueri ⁵¹, ao qual nos filiamos:

As novas regras contábeis da Lei nº 11.638/07, que buscam aferir o acréscimo no patrimônio do contribuinte sob uma perspectiva mais econômica que civil, poderá servir de parâmetro para a construção de um novo "lucro real" no futuro, o que não seria de modo algum incompatível com o artigo 43 do Código Tributário Nacional. (g.n.)

Na prática, após a regulamentação pela Receita Federal, entendemos que a entidade deverá comparar a receita reconhecida na contabilidade de acordo com as orientações contidas no Pronunciamento CPC 47 e a receita bruta prevista no artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, fazendo eventuais ajustes para clareza da informação aos usuários das informações contábeis e ao fisco.

À luz do exposto neste trabalho e em resposta ao questionamento se a convergência para o padrão internacional IFRS trouxe um novo conceito de receita, entendemos que não, na medida em que os conceitos contábil e tributário de receita são compatíveis e complementares, podendo auxiliar o usuário das informações contábeis e fiscais, bastando à entidade compará-los para identificação da receita tributável e, se o caso, realizar os ajustes nas contas contábeis conforme dispõe o CPC 47, bem como a regulamentação do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 pela Receita Federal do Brasil na Instrução Normativa nº 1.771/2017.

⁵¹ Op. cit. nota de rodapé nº 29.

4. CONCLUSÕES

Conforme demonstrado ao longo deste trabalho, a convergência da contabilidade aos padrões internacionais IFRS foi um marco na contabilidade brasileira. Pode-se afirmar que tais alterações eram esperadas pela comunidade contábil, pois o Brasil seguia um padrão de elaboração das demonstrações financeiras dissociado das práticas internacionais seguidas pelos principais países.

Um dos pilares da convergência para o IFRS trouxe a prevalência da essência econômica das transações em detrimento da forma jurídica, também um novo paradigma contábil.

Pode-se afirmar que ainda que os conceitos inseridos pela contabilidade internacional interessassem às autoridades fiscais, a sua utilização está condicionada à alteração dos meios legais pelas autoridades competentes, para fins de exigência tributária, pois o sistema tributário nacional e os princípios que o regem impedem que da norma contábil nasça a obrigação tributária.

Constata-se, portanto, que o advento do CPC 47 trouxe mecanismos para o reconhecimento de receita de contratos com clientes, nos termos da norma internacional IFRS 15, que prevê o reconhecimento somente após o cumprimento integral de cinco fases previstas na norma contábil, merecendo destaque a transferência do ativo, bem ou serviço, ao cliente, que guarda estreita relação com o conceito da tradição advindo do Direito Civil, pelo qual a transferência do domínio dos bens móveis se perfaz com a tradição.

Com este conceito compatível com o Direito Civil, e não poderia ser diferente por se tratar de relações contratuais, o CPC 47 pode ser aplicado a qualquer espécie contratual de compra e venda ou prestação de serviços, fora as expressamente excepcionadas como o arrendamento que tem seu regramento contábil próprio (CPC 06), condicionado o reconhecimento da receita à efetiva entrega, ou tradição, do bem ou serviço contratado pelo cliente.

O CPC 47 preconiza a existência de contrato escrito ou verbal com claras definições dos direitos e obrigações de cada parte, especialmente se a execução do contrato se der em fases, segregando as obrigações de performance por valor e data prevista para entrega do ativo ao comprador, bem ou serviço, fase esta que precederá o reconhecimento da receita respectiva.

Dessa forma, uma boa e acurada redação dos contratos, somada ao conhecimento do negócio, assume papel fundamental na condução das atividades das entidades.

Em relação à divulgação das demonstrações financeiras, a entidade deverá se valer das contas de controle interno na contabilidade para identificar e divulgar a receita bruta tributável, conforme item 112-A do CPC, devendo a conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com o pronunciamento ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Já no que tange ao aspecto tributário, constata-se que a Instrução Normativa nº 1.771/2017 que regulamenta a informação de eventuais diferenças entre a receita contábil e a tributária, traz mecanismos que reforçam sem inovar a neutralidade da norma contábil que já estava prevista no artigo 58 da Lei nº 12.973/2014, devendo a entidade realizar ajustes em seu plano de contas, segregando em subcontas as receitas que não serão oferecidas à tributação em virtude do não reconhecimento pelos novos padrões contábeis, seja pela incerteza no recebimento, seja pelo não cumprimento de todas as obrigações contratuais assumidas nos termos do CPC 47.

A aplicação desses preceitos foi verificada em julgamentos realizados pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária e também pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, que em um deles se valeu expressamente das normas contábeis como fundamento para afastar a tributação de receita que não havia sido auferida pela entidade, dado que ainda pendia o cumprimento de obrigações de performance previstas no contrato, que nada mais seriam senão a transferência do ativo/tradição para o adquirente, ou seja, a norma contábil se mostra compatível com o conceito do Direito Civil para determinar em que o momento se transfere ao comprador todos os direitos inerentes à propriedade.

A Turma Julgadora do CARF aprofundou a análise das demonstrações financeiras da empresa atuada, bem como do contrato firmado que encerrava operação segregada em fases, de forma que a receita efetivamente auferida pela empresa, o acréscimo patrimonial definitivo que deveria ser levado à conta de resultado, verificou-se apenas com a entrega do bem ou serviço escolhido pelo cliente em programa de milhagem.

O Tribunal Administrativo analisou detalhadamente a operação para afastar a tributação, diferente do que fizera a fiscalização, que pretendia tributar ingresso provisório de numerário no caixa da empresa atuada, que em hipótese alguma se assemelha ao conceito de receita que ingressa definitivamente no patrimônio da entidade.

Em outro caso julgado pelo CARF, com a mesma empresa atuada e também relacionado a contrato de parceria no modelo de coalizão, a Turma Julgadora analisou o modelo de negócio desenvolvido pela empresa e, a despeito de ter mencionado a norma contábil vigente à época, o CPC 30, concluiu pela inexistência de receita a ser reconhecida no ingresso de caixa que recebia de seus parceiros para fazer frente em momento posterior para aquisição de bens ou serviços escolhidos pelos participantes do programa de milhagem sem as correlatas despesas, de forma que não se concretizou no entendimento da Turma Julgadora o regime de competência.

A receita, o ingresso definitivo no patrimônio da empresa atuada, era representada pela seguinte equação: *(i)* o ingresso inicial de caixa, tratado contabilmente como receita diferida no passivo; subtraído do *(ii)* custo de aquisição do ativo escolhido pelo participante, o que traduz a concretização do princípio da competência, daí por que este seria o único momento passível de reconhecimento da receita no modelo de negócio adotado pela empresa em seu contrato.

Além do Tribunal Administrativo, o Supremo Tribunal Federal, sob o rito da Repercussão Geral, julgou o Recurso Extraordinário nº. 606.107, do qual extraímos que a receita contábil e a tributária ocupam cada qual seu espaço na realidade empresarial, pois a receita tributária necessariamente decorre de lei, não podendo por aquela ser alcançada senão somente com a ocorrência do fato jurídico tributário previsto em lei.

Considerando que o reconhecimento de receita de contrato com clientes, tal como prevista no CPC 47, implica, naturalmente, efeitos fiscais, tem-se que o conceito de receita contábil após as alterações advindas da convergência do padrão contábil nacional para o internacional, como as normas do IFRS, não implicou, e nem poderia, em alteração do conceito de receita para fins tributários, pois o sistema tributário brasileiro deve respeito aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, entre outros.

Pode-se concluir, também, que os conceitos contábil e tributário de receita se aproximaram com o advento do IFRS, tendo o CPC 47 e a regulamentação da Lei nº 12.973/2014 pela Instrução Normativa nº 1.771/2017 **reforçado** a neutralidade das operações de contratos com clientes, já que a norma contábil permite a utilização de mecanismos que neutralizam o alcance de determinadas operações pela tributação, a exemplo das obrigações de performance, que reproduzem na seara contábil o instituto da tradição do Direito Civil, pelo qual se verifica que o exercício pleno da propriedade pelo adquirente e todos os direitos a ela inerentes relacionados a bens móveis se perfaz apenas com a tradição do bem móvel.

Nesse mesmo sentido estão as obrigações de performance, que só se concretizam e suas receitas devem ser contabilizadas no resultado da empresa apenas quando efetivamente houver a entrega – a tradição – do ativo ao cliente, refletindo também a efetivação do princípio da competência.

Os mecanismos trazidos pelo CPC 47 servirão como ferramenta de divulgação das informações de cunho financeiro das entidades, sendo que eventuais diferenças entre o conceito de receita no contábil e fiscal serão informadas nas contas de controle contábil e na escrituração fiscal digital da entidade.

Na prática, com a regulamentação pela Receita Federal, a entidade deverá comparar a receita reconhecida na contabilidade nos termos do CPC 47 e a receita bruta prevista no artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, fazendo ajustes nas contas de controle para clareza da informação contábil e tributária, havendo compatibilidade, porque não dizer, entre estes conceitos.

Concluimos, por fim, que não há conflito de qualquer sorte, mas sim aproximação entre a definição de receita contábil de contratos com clientes, tratada no CPC 47, e a de receita tributária prevista na legislação, pois daquela não nasceria obrigação tributária, apenas o registro dos fatos como ocorreram, sendo a receita tributável identificada apenas após os ajustes previstos na Instrução Normativa nº 1.771/2017 como esperamos ter demonstrado ao longo deste trabalho.

5. REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Aspectos Contábeis da Lei nº 11.638/07: Reflexos Legais**. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BIFANO, Elidie Palma. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. v.1 n.1. São Paulo: 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. *Diário Oficial da União*, 27 de dezembro de 1977.

_____. **Lei nº 6.404/1976**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, 17 de dezembro de 1976.

_____. **Lei nº 11.638/2007**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro 71 de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da União*, 28 de dezembro de 2007.

_____. **Lei nº 11.941/2009**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 28 de maio de 2009.

_____. **Lei nº 12.973/2014**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 14 de maio de 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.753, de 30 de outubro de 2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87571>>. Acesso em: 24/01/2021.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.771, de 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88842>>. Acesso em: 24/01/2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 7 ed rev. São Paulo: Noeses, 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC nº 47**, de 04 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 24/01/2021.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. **Tributação do Setor Comercial**. DIREITO GV. São Paulo: Saraiva.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS: entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

McMANNUS, Kieran John. **IFRS – Implementação das normas internacionais de contabilidade e da lei nº. 11.638 no Brasil – Aspectos Práticos e Contábeis Relevantes** – São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis. (Aproximações e Distanciamentos)**, 3º volume – São Paulo: Dialética, 2012.

PADOVEZE, Clovis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de Contabilidade Internacional. IFRS, US Gaap, e Br Gaap: teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. Vol. 1.