

Outubro/2017

Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes

Sergio André Rocha (UERJ)
sergio.andre@sarocha.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

www.sarocha.com.br

PARTE 1

IFRS E TRIBUTAÇÃO

É possível reconciliar a contabilidade no padrão IFRS com o Sistema Tributário Brasileiro?

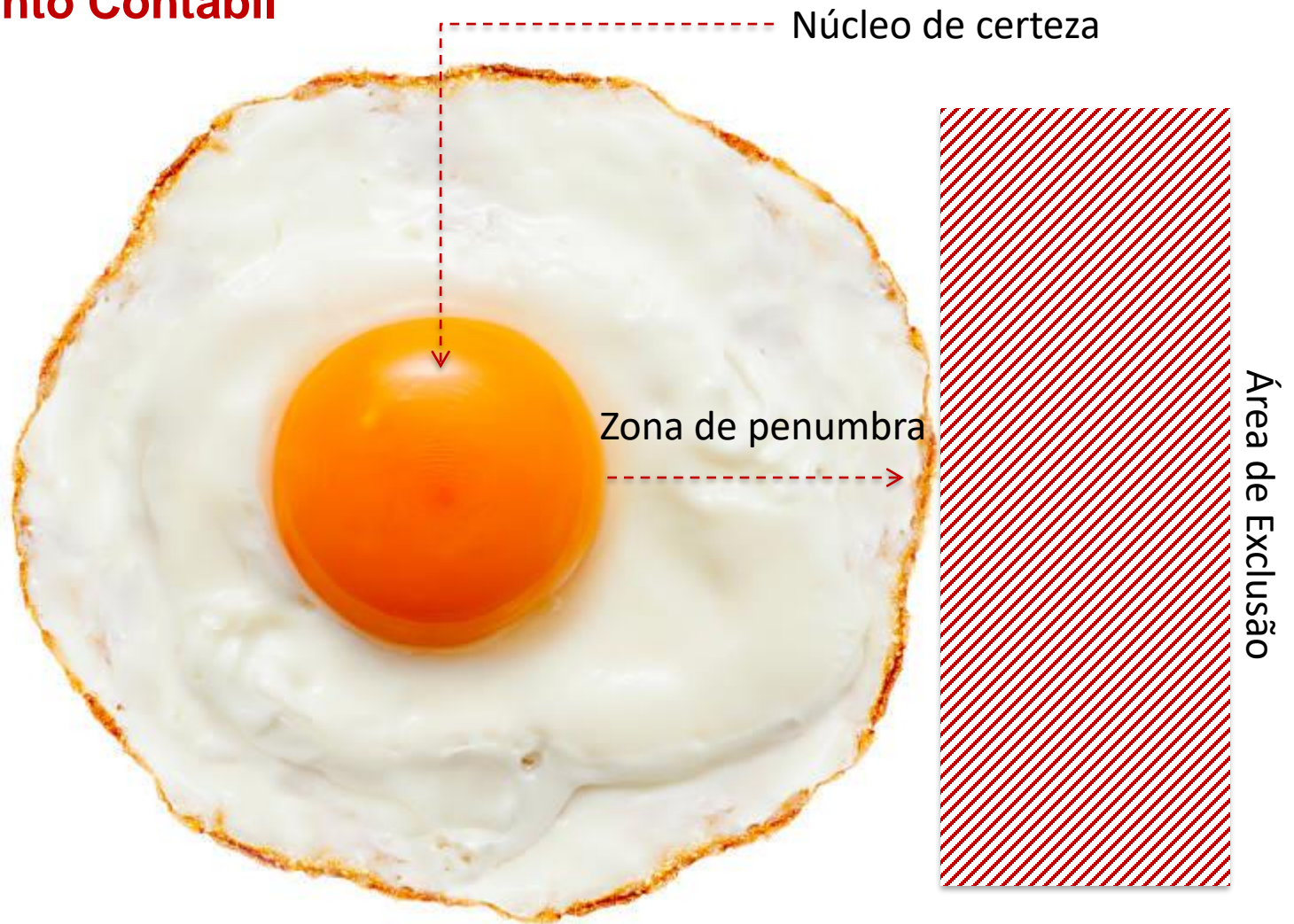
Não!

Portanto, a neutralização de alguns efeitos decorrentes da adoção do IFRS não era uma opção legislativa. Era uma imposição do Sistema Tributário.

Divergências Fundamentais entre IFRS e Tributação

- A contabilidade segundo o padrão IFRS busca capturar fatos econômicos de forma prospectiva, **tentando captar a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa no futuro**, por vezes baseando-se em **previsões e estimativas**.
- Por outro lado, o Direito Tributário tem como pilar fundamental a imposição sobre **manifestações de capacidade contributiva já realizadas**.
- Por fim, um dos grandes vilões do IFRS da perspectiva da aplicação da legislação tributária: o poder de **juízo** do contador.

Julgamento Contábil



Qual a competência das autoridades fiscais para questionarem decisões contábeis, especialmente na zona de penumbra?

As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 1:** Estabelece a neutralidade tributária das mudanças decorrentes da adoção do IFRS.
 - Avaliação a Valor Justo
 - Ajuste a Valor Presente
 - Teste de Recuperabilidade
 - Depreciação
- **Situação 2:** Modifica o regime tributário com inspiração (ou seja, não é uma incorporação plena) no novo padrão contábil.
 - Combinação de Negócios
 - Pagamento Baseado em Ações

As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 3:** Exigência de dois balanços (divergência lei x IN).
 - Moeda Funcional
- **Situação 4:** Omissões. Relação da Lei nº 12.973 com os CPCs anteriores.
 - Ativos não Circulantes Mantidos para Venda
 - Ativos e Passivos Financeiros
 - Depreciação Acelerada de Ativos Imobilizados
 - Conceitos de Depreciação e Amortização para PIS e COFINS
- **Situação 5:** Prevê a neutralidade de futuras alterações contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores.

Neutralidade Tributária e Alterações Futuras

Lei nº 12.973/2014

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*, **competete 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.

Neutralidade Tributária e Alterações Futuras

- Novos CPCs ou pronunciamentos que alterem CPCs existentes não têm efeito para fins fiscais federais, até que lei regule a matéria.
- Tributos estaduais e municipais estão no limbo do IFRS.
- A RFB tem a competência para: identificar o ato e disciplinar a anulação.

O parágrafo único do artigo 58 é herói ou vilão?

Neutralidade Tributária e Alterações Futuras

- A competência da RFB **não é para decidir se a modificação no padrão contábil será ou não neutra** para fins fiscais. A competência da Receita é para disciplinar a forma de neutralização.
- O *caput* do artigo 58 é assertivo: **nenhuma alteração da contabilidade deve ter efeitos na apuração dos tributos federais**. Caso a RFB não neutralize mudança contábil que tenha impacto ainda assim o contribuinte deve ter direito à neutralidade.
- O desafio nos casos de alterações de regras já existentes: O caso dos CPCs 30 e 47.
- Tendo como premissa que impactos não captados na regulamentação da RFB devem também ser neutros, o parágrafo único é mais herói que vilão.

PARTE 2

CPC 47 E SEUS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

Questões Relevantes para Fins Fiscais

- A entidade auferiu receita?
- Quando a entidade auferiu receita?
- Quanto de receita a entidade auferiu?
- Que tipo de receita a entidade auferiu?

A Entidade Auferiu Receita?

- A legislação tributária federal utiliza conceitos contábeis, que não possuem definição fiscal (p. ex. teste de recuperabilidade), da mesma maneira que utiliza conceitos jurídicos que também possuem definição contábil, mas não existem exclusivamente na contabilidade (p. ex. receita).
- Em outras palavras, **a legislação tributária é conceitualmente independente da contabilidade para determinar se determinado fato-acrécimo patrimonial é uma receita para fins fiscais.**

A Entidade Auferiu Receita?

STF – RE 606.107 – Plenário

[...] 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.

A Entidade Auferiu Receita?

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º. A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

A Entidade Auferiu Receita?

Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 6º. Lucro real é o **lucro líquido do exercício ajustado** pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Lei nº 7.689/88

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

Quando a Entidade Auferiu a Receita?

- O momento da realização da renda e da receita segue o regime de caixa ou de competência.
- Não há na legislação uma disciplina do que seriam os regimes de caixa e de competência, embora possa ser feita uma correlação com os conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica da renda (artigo 43 do CTN).
- Considerando as receitas de contratos com clientes, não se pode perder de vista a **administração tributária eletrônica atualmente utilizada no Brasil**, baseada na emissão eletrônica de notas fiscais.
- Difícil imaginar que as autoridades fiscais passem a depender do julgamento do contador da empresa para definir o momento de ocorrência do fato gerador.

Quanto de receita a entidade auferiu?

- O valor da receita auferida em contratos com clientes é vinculado ao artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Lei nº 10.833/2003

[Art. 1º] § 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

- O § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 tem a mesma redação.

Quanto de receita a entidade auferiu?

Lei Complementar nº 116/2003

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o **preço do serviço**.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o ‘;
- II – na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; [...]

Que tipo de receita a entidade auferiu?

- Substância sobre a forma da perspectiva tributária e da perspectiva contábil.
 - Exemplo: Incorporação às avessas.
- Salvo situações onde se possível identificar algum tipo de **artificialidade**, a definição do tipo de receita auferida pela entidade é uma questão jurídica, não uma questão contábil.
- Se a determinação contábil da natureza da receita não deve vincular a qualificação tributária da receita (se receita de serviço, de venda, aluguel, royalty, etc.), **a transparência dada pela contabilização, por outro lado, pode ajudar a autoridade administrativa a identificar uma situação de abuso de forma.**

Que tipo de receita a entidade auferiu?

STF – AI 601009 – Segunda Turma (Serviço de habilitação telefônica)

Recurso Extraordinário. Inadmissibilidade. Tributo. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Telefonia celular. Serviço de habilitação. **Natureza acessória da operação. Atividade-meio. Não incidência.** Decreto-lei nº 406, de 1968. Taxatividade. Controvérsia infraconstitucional. Precedentes. Agravo regimental improvido. Não se admite recurso que verse questões infraconstitucionais sobre as hipóteses de incidência do ISSQN. [

Que tipo de receita a entidade auferiu?

STJ – REsp 1054144 – Primeira Turma (Afretamento por tempo)

[...] 3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, **além da locação da embarcação**, com a transferência do bem, **há a prestação de uma diversidade de serviços**, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que **"não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte)** e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais [...].

Que tipo de receita a entidade auferiu?

STJ – REsp 1685545 – Segunda Turma (Venda financiada)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL NA ORIGEM. SÚMULA 83/STJ. IRRESIGNAÇÃO DEFICIENTE. NÃO CONHECIMENTO. HONORÁRIOS. EXORBITÂNCIA NÃO CONFIGURADA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

[...] 2. Asseverou expressamente o Tribunal de origem que o STJ já havia decidido, sob a sistemática dos recursos repetitivos, **"que, nas vendas a prazo, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, não pode ser excluído o valor correspondente a juros ou encargos financeiros"**, e que tal entendimento era aplicável ao IPI conforme julgado proferido no REsp 1.586.158/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ-e 25.5.2016. Concluiu, por isso, pela aplicação da Súmula 83/STJ.

Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- Listagem, item a item, dos procedimentos contábeis que, caso adotados pela pessoa jurídica, **contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis.**
- Ou seja, a Receita Federal fez um julgamento **essencialmente contábil**, comparativo do CPC 30 e do CPC 47, determinando o que é contabilmente novo no CPC 47.
- Analisando os itens apontados na minuta de Instrução Normativa, **praticamente a integralidade do CPC 47 foi neutralizada.**

Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- Pontos relevantes **não neutralizados**:
 - Combinação de contratos – § 17 do CPC 47.
 - Identificação de obrigação de desempenho – §§ 22 a 30 do CPC 47.
 - Considerações sobre principal e agente – §§ B34 a B38 do CPC 47.

Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- “Para fins do disposto neste Anexo, considera-se que os itens do CPC 47 não relacionados aos procedimentos contábeis tratados no item 1 **não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou que tal modificação ou adoção não tem efeito na apuração dos tributos federais**”.
- O artigo 58, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014 estabelece uma neutralidade mandatária, que **não depende da intervenção da Receita Federal para se tornar eficaz**.

Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- “3. A receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 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.”
- “4. A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado no item 1 que resulte em valor de receita bruta ou em momento de reconhecimento dessa receita diferente daquele resultante da aplicação dos termos do item 3 **deverá registrar a diferença, a débito ou a crédito, em conta específica de ‘ajuste da receita bruta’.**”

Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- “6. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado no item 1 calculará, para cada operação e em cada período de apuração, **a diferença entre a receita que teria sido reconhecida e mensurada conforme os critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47.**”

Desafios do CPC 47

- **Identificação do contrato (§ 9):** Exigência de substância comercial e probabilidade de recebimento da contraprestação.
- **Combinação de contrato (§ 17):** Sem que haja abuso de formas contratuais – utilização artificial de contratos típicos – não há justificativa para a contabilidade alterar a natureza dos contratos validamente celebrados pela entidade, que tenham tratamentos tributários distintos.
 - A combinação de contratos pode resultar em distorções na aplicação das regras do IRPJ/CSLL (p. ex., alterando o percentual aplicável para definição do lucro presumido) e do PIS/COFINS (p. ex., impactando na determinação do regime aplicável (cumulativo ou não cumulativo)).
 - Os riscos mais acentuados, contudo, estão no campo dos possíveis conflitos de competência entre Estados e Municípios.

Desafios do CPC 47

- Em todo caso, não é possível que a incidência do ICMS e do ISS seja definida pela contabilização de um fato econômico ao invés de sua forma jurídica – salvo os casos de abuso de forma.
- Grande ponto de interrogação: a contabilização segundo o CPC 47 tem que ser refletida nos documentos fiscais da entidade?
- **Identificação de obrigação de desempenho (§§ 22 a 30):** Em linhas gerais, aplicam-se os mesmos comentários apresentados quanto à combinação de contratos.
 - Atividades administrativas (§ 25 do CPC 27) vs. Atividades-meio operacionais.

Desafios do CPC 47

- **Satisfação de obrigação de desempenho (§§ 22 a 30):** Por mais detalhadas que sejam as regras para identificação da obtenção do controle do ativo pelo cliente, parece incompatível com a tributação depender dessa verificação pela área contábil da entidade.
 - Atividades administrativas (§ 25 do CPC 27) vs. Atividades-meio operacionais.
- **Contraprestação variável (§ 50):** O reconhecimento de uma receita estimada é incompatível com o princípio da realização, que rege todos os tributos federais sobre a renda, o lucro e a receita.
- **Existência de um componente de financiamento significativo no contrato (§ 61):** Da perspectiva Tributária

Desafios do CPC 47

- **Existência de um componente de financiamento significativo no contrato (§ 61):** Da perspectiva tributária, é irrelevante a existência de um componente de financiamento no contrato. A receita bruta tributável será vinculada às atividades referidas no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.
- **Alocação do preço de transação a obrigação de desempenho (§§ 73 a 80):** A utilização de métodos estimados de alocação de preço transferem para a área contábil da empresa uma decisão que pode ter efeitos diretos na determinação da quantificação dos tributos.
- **Considerações sobre principal e agente (§§ B34 a B38):** Essas regras podem ter um impacto significativo em diversas discussões envolvendo a múltipla incidência dos tributos sobre consumo.

PARTE 3

CONCLUSÕES

Outubro/2017

Obrigado pela atenção.

sergio.andre@sarochoa.com.br

